

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ROSALDO TREVISAN

**A INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO: CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO
INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA**

**CURITIBA
2016**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ROSALDO TREVISAN

**A INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE
IMPORTAÇÃO: CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO
INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA**

Tese apresentada como requisito à
obtenção do título de Doutor em
Direito do Estado, Setor de Ciências
Jurídicas, Universidade Federal do
Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto
Vieira

CURITIBA
2016

TERMO DE APROVAÇÃO

Rosaldo Trevisan

A INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA

Tese aprovada como requisito à obtenção do grau de Doutor em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: **Prof. Dr. José Roberto Vieira**
Departamento de Direito
Universidade Federal do Paraná



Componentes: **Prof. Dr. Cesar Antonio Serbena**
Departamento de Direito
Universidade Federal do Paraná



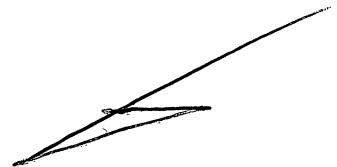
Prof. Dr. André Parmo Folloni
Departamento de Direito
Pontifícia Universidade Católica do Paraná



Prof. Dra. Liziane Angelotti Meira
Departamento de Direito
Universidade Católica de Brasília



Prof. Dr. Ricardo Xavier Basaldúa
Departamento de Direito
Universidad de Buenos Aires



Curitiba, 7 de julho de 2016.

Dedico este trabalho à memória dos gigantes, nos ombros dos quais me apoiei, na esperança de enxergar além. Em especial, àqueles que não mais estão entre nós, e influenciaram, cada qual a seu modo, a concepção deste labor. A Hironori Asakura, cuja história se confunde com a do Sistema Harmonizado, a “linguagem do comércio internacional”; a John J. Jackson, cuja trajetória se mescla com a concepção da estrutura jurídica de solução de controvérsias no comércio internacional; a Celso D. de Albuquerque Mello, um dos nossos maiores internacionalistas; e a Gerson Augusto da Silva, que inseriu a Aduana brasileira no cenário internacional.

Tenho a plena convicção de que o texto deste estudo contém as digitais de todos, mas assumo todos os riscos de tê-las distorcido ou borrado com meus pensamentos.

Agradeço a todos os gigantes com os quais ainda tenho a possibilidade de dialogar, mesmo que de forma injusta, pouco transmitindo e muito recebendo, e que nortearam este estudo, não só por meio de leituras, mas de proveitosas conversas, sobre os Direitos Tributário, Aduaneiro e Internacional, e sobre a vida.

Agradeço aos professores do programa de pós-graduação “*stricto sensu*” da UFPR, na pessoa do professor Dr. Cesar Antonio Serbena, com quem tive a oportunidade de aprender, em três disciplinas do doutorado, e que me fizeram nutrir admiração pela sua forma de encarar o fenômeno jurídico com seriedade e cientificidade.

Agradeço aos professores do programa de pós-graduação “*stricto sensu*” da PUC/PR, onde tive breve, mas intensa atividade; em especial ao professor Dr. James Marins, profissional de merecido destaque, nacional e internacional, que, gentilmente, acolheu-me como orientando naquela prestigiosa instituição.

Agradeço aos professores, amigos e colegas de trabalho com quem tive a honra de conviver na RFB, no CARF, na representação do Brasil em foros internacionais, e nos grupos redatores dos regulamentos aduaneiros de 2002 e 2009, e do Código Aduaneiro do MERCOSUL, na pessoa da professora Dra. Liziane Angelotti Meira, que ocupa lugar de destaque no tratamento de temas tributários e aduaneiros, no Brasil.

Agradeço aos professores e amigos com quem tive a honra de conviver na Academia Internacional de Direito Aduaneiro, e em eventos internacionais aduaneiros, em especial ao professor Dr. Ricardo Xavier Basaldúa, um dos juristas que mais influenciou o estudo do Direito Aduaneiro, na América Latina, com sua substancial e consistente literatura sobre a temática aduaneira e de comércio internacional.

Agradeço, de modo especial, ao Dr. José Roberto Vieira, a quem designo de Professor, com inicial maiúscula, pelo impressionante grau de comprometimento com a qualidade da produção científica de seus alunos. Quando recebi, tempos após o mestrado, uma correspondência do Professor, com artigos e sugestões de melhoria de minha dissertação, confirmei a percepção que culminou na inicial maiúscula. E quando ingressei no doutorado, anos depois, não tive dúvida em escolhê-lo como orientador, cediço que, além de pessoa culta e profundo conhecedor da seara tributária, imprimiria ao estudo o rigor científico e terminológico que eu desejava, mas dificilmente alcançaria sozinho.

Agradeço, por fim, a Andréia e Rafael, que, amorosa e pacientemente, toleraram minhas ausências durante a feitura do estudo.

RESUMO

A presente tese analisa as causas, características e consequências da internacionalização da disciplina do imposto de importação, à luz de uma perspectiva dogmática crítica, identificando e detalhando a forma pela qual a construção jurídica internacional altera e influencia o tratamento nacional da temática aduaneira e tributária, especialmente no que se refere ao imposto de importação. Na análise, tivemos em conta a terminologia aduaneira internacional, pensando institutos relacionados aos Direitos Aduaneiro e Tributário, em um cenário advindo da crescente normatização do comércio internacional do pós-guerra e da criação de organizações internacionais especificamente dedicadas ao tema. Diante da substancial ratificação de tratados internacionais sobre temas aduaneiros e tributários, intimamente relacionados ao imposto de importação, surgem tanto indagações relativas a eventuais limitações à disciplina nacional, quanto o desafio de construir contornos para uma regulação internacional. E, a partir da análise dos tratados internacionais e das normas nacionais de regência do imposto de importação, nas quais é perceptível a influência internacional, encaramos o desafio de delinear, ao menos, contornos para uma regulação internacional da incidência do imposto de importação.

Palavras-chave: Imposto de Importação. Direito Aduaneiro. Tratados Internacionais. Comércio Internacional. Regulação Internacional da Incidência do Imposto de Importação.

ABSTRACT

The present thesis analyzes the causes, characteristics and consequences of the import duty internationalization discipline, under a critical dogmatic perspective, identifying and detailing the way in which the international legal construction changes and influences national treatment of the customs and tax issues, especially regarding the import duty. In the analysis, we took into account the international customs terminology, thinking institutes related to Customs and Tax Laws, in a scenario of increasing standardization of international trade of the post-war and the creation of international organizations specifically devoted to the topic. Given the substantial ratification of international treaties on customs and tax issues, closely related to import duty, arise questions relating to possible limitations on national discipline and the challenge of building outlines for an international regulation. And, from the analysis of international treaties and national norms about import duty, in which the international influence is noticeable, we face the challenge to build, at least, outlines of an international regulation of the incidence of import duty.

Keywords: Import Duty. Customs Law. International Treaties. International Trade. International Regulation of the Incidence of Import Duty.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
AFRMM - Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
ALADI - Associação Latino-Americana de Integração
ALALC - Associação Latino-Americana de Livre Comércio
art. - artigo
AVA - Acordo de Valoração Aduaneira
BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento
CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAE - Código Aduaneiro Europeu
CAEM - Código Aduaneiro Europeu Modernizado
CAM - Código Aduaneiro do MERCOSUL
CAMEX - Câmara de Comércio Exterior
CARICOM - "*Caribbean Community*" (Comunidade Caribenha)
CAU - Código Aduaneiro da União Europeia
CAUCA - Código Aduaneiro Centro-Americano
CCA - Conselho de Cooperação Aduaneira
CEE - Comunidade Econômica Europeia
CF - Constituição Federal
CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CISG - "*United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods*" (Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias)
CMC - Conselho do Mercado Comum do Sul
COANA - Coordenação-Geral de Administração Aduaneira
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CQ/1973 - Convenção de Quioto original, celebrada em 1973
CQR - Convenção de Quioto Revisada
CTN - Código Tributário Nacional
CTVA - Comitê Técnico de Valoração Aduaneira/OMC
CVA - Comitê de Valoração Aduaneira/OMC
CVDT - Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados
CV-II - Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais (Convenção de Viena II)
DS - "*Dispute Settlement*" (Solução de Controvérsia)
DVB - Definição do Valor de Bruxelas
ed. - edição
FGV - Fundação Getúlio Vargas
FMI - Fundo Monetário Internacional
GATT - "*General Agreement on Tariffs and Trade*" (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)
GATS - "*General Agreement on Trade in Services*" (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços)
ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IN - Instrução Normativa

INCOTERMS® - Termos Internacionais de Comércio propostos pela Câmara de Comercio Internacional

IPi - Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior

MERCANTE - Sistema de Controle da Arrecadação do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

MF - Ministério da Fazenda

Min. – Ministro(a)

NAB - Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas

NAFTA - “*North American Free Trade Agreement*” (Tratado de Livre Comércio da América do Norte)

NBM - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias

NCLAMR - Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Renda

NCM - Nomenclatura Comum do MERCOSUL

NMF - “Cláusula da” Nação Mais Favorecida (“*Most-Favoured Nation-MFN*”)

OEA - Organização dos Estados Americanos

OMA - Organização Mundial das Aduanas

OMC - Organização Mundial do Comércio

ONU - Organização das Nações Unidas

OTM - Operador de Transporte Multimodal

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS - Programa de Integração Social

PUC - Pontifícia Universidade Católica

RA - Regulamento Aduaneiro

Rel. – Relator(a)

RECOF - Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado

RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil

RTE - Regime de Tributação Especial

RTS - Regime de Tributação Simplificada

RTU - Regime de Tributação Unificada

SACU - *Southern African Customs Union* (União Aduaneira da África Austral)

SGP - Sistema Geral de Preferências

SGPC - Sistema Global de Preferências Comerciais

SH - Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias

SISCOMEX - Sistema Integrado de Comércio Exterior

SRF - Secretaria da Receita Federal

SECEX - Secretaria de Comércio Exterior

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUARI - Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais

TAB - Tarifa Aduaneira do Brasil

TEC - Tarifa Externa Comum

TFA - “*Trade Facilitation Agreement*” (Acordo de Facilitação Comercial)

TN - “Cláusula do” Tratamento Nacional (“*National Treatment-NT*”)

trad. - tradução

TRF - Tribunal Regional Federal

TRIPS - *“Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights”*
(Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio)

UNCITRAL - *“United Nations Commission on International Trade Law”*
(Comissão das Nações Unidas para o Direito do Comércio Internacional)

UNCLOS - *“United Nations Convention on The Law of the Sea”* (Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar)

UNCTAD - *“United Nations Conference on Trade and Development”*
(Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento)

UN-ECOSOC - *“United Nations Economic and Social Council”* (Conselho Econômico e Social das Nações Unidas)

v.g. - *verbi gratia* (por exemplo)

SUMÁRIO

| | |
|--|---------------|
| 1 INTRODUÇÃO | 5 |
| 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS | 5 |
| 1.2 ASPECTOS HISTÓRICOS: ORIGENS E EVOLUÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO | 6 |
| 1.3 ESCOPO E MOTIVAÇÃO | 21 |
| 1.4 ACORDO TERMINOLÓGICO PRÉVIO (...POR UM GLOSSÁRIO ADUANEIRO) | 24 |
| 1.4.1 De que “Direito/direito” estamos falando? | 24 |
| 1.4.2 De que “Aduana” estamos tratando? | 27 |
| 1.4.3 O “Direito Aduaneiro” | 32 |
| 1.4.4 O “imposto de importação” e suas diversas denominações | 41 |
| 1.4.5 A “tarifa” no Direito Aduaneiro | 46 |
| 1.4.6 Os glossários aduaneiros | 50 |
| 1.4.7 A “mercadoria” no Direito Aduaneiro | 53 |
| 1.4.8 O “território” no Direito Aduaneiro | 66 |
| 2 O PROCESSO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL | 78 |
| 2.1 A INTERNACIONALIZAÇÃO SOB DIFERENTES PERSPECTIVAS | 78 |
| 2.2 A TERCEIRA LEI DE NEWTON E O COMÉRCIO INTERNACIONAL | 79 |
| 2.3 BRETTON WOODS – O NASCIMENTO DE UMA NOVA ORDEM ECONÔMICA INTERNACIONAL, E HAVANA – O QUASE-NASCIMENTO DE UMA ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO COMÉRCIO | 82 |
| 2.4 O GATT/1947, O PROTECIONISMO E AS NEGOCIAÇÕES TARIFÁRIAS | 85 |
| 2.4.1 O GATT/1947 | 85 |
| 2.4.2 “Princípios” do GATT | 87 |
| 2.4.3 O estrangulamento do protecionismo tarifário nas sucessivas rodadas de negociação no âmbito do GATT | 95 |
| 2.5 O CONSELHO DE COOPERAÇÃO ADUANEIRA: DO NASCIMENTO À CONVENÇÃO DE QUIOTO | 100 |
| 2.6 AS NOVAS FEIÇÕES DO PROTECIONISMO, A LUTA DOS PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO E A RODADA TÓQUIO | 102 |
| 2.6.1 Esclarecimento preliminar | 102 |
| 2.6.2 A Rodada Kennedy e o “neoprotecionismo” | 103 |
| 2.6.3 A luta dos países em desenvolvimento | 105 |
| 2.6.4 A Rodada Tóquio e os novos temas do comércio internacional | 110 |
| 2.7 OS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO REGIONAL | 113 |
| 2.7.1 Multilateralismo e Regionalismo | 113 |
| 2.7.2 Etapas de integração regional | 115 |
| 2.7.3 O MERCOSUL, como exemplo de processo de integração regional, e as dificuldades em relação à uniformização tarifária e à harmonização normativa | 118 |
| 2.8 A RODADA URUGUAI E A CRIAÇÃO DA OMC | 124 |
| 2.8.1 A Rodada Uruguai | 124 |
| 2.8.2 A OMC: estrutura e funcionamento | 128 |
| 2.8.3 Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Mercadorias: o GATT/1994 e outros temas aduaneiros | 134 |

| | |
|---|------------|
| 2.9 A ADUANA DO SÉCULO XXI: “DIÁLOGOS” OMA/OMC – DE QUIOTO A BALI | 136 |
| 2.9.1 A Aduana e o novo cenário internacional | 136 |
| 2.9.2 A OMA e a Convenção de Quioto Revisada | 136 |
| 2.9.3 A facilitação comercial: a OMC “prá lá de Marrakesh” e o Pacote de Bali..... | 139 |
| 3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL | 144 |
| 3.1 ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES | 144 |
| 3.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE SOBERANIA | 147 |
| 3.3 DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO NACIONAL: MONISMO, DUALISMO E OUTROS “TEMPEROS” | 155 |
| 3.4 INCORPORAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS AO DIREITO INTERNO BRASILEIRO | 163 |
| 3.4.1 Considerações preliminares | 163 |
| 3.4.2 Tratados internacionais em geral..... | 168 |
| 3.4.3 Tratados internacionais sobre matéria tributária/aduaneira | 182 |
| 3.4.4 “Acordos executivos” | 191 |
| 3.5 A HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL | 200 |
| 3.5.1 Considerações preliminares | 200 |
| 3.5.2 Tratados internacionais em geral..... | 205 |
| 3.5.3 Tratados internacionais sobre matéria tributária/aduaneira | 214 |
| 3.5.4 “Acordos executivos” | 221 |
| 4 TRATADOS INTERNACIONAIS ADUANEIROS E O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO | 226 |
| 4.1 ROTEIRO DA ANÁLISE | 226 |
| 4.2 TRATADOS NO ÂMBITO DA OMC..... | 227 |
| 4.2.1 Roteiro da análise | 227 |
| 4.2.2 O Acordo de Valoração Aduaneira | 227 |
| 4.2.3 O Acordo sobre Salvaguardas..... | 241 |
| 4.2.4 O Acordo sobre Medidas “Antidumping” | 249 |
| 4.2.5 O Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias..... | 276 |
| 4.2.6 Outros tratados internacionais no âmbito da OMC | 285 |
| 4.3 TRATADOS NO ÂMBITO DA OMA..... | 296 |
| 4.3.1 Roteiro da análise | 296 |
| 4.3.2 A linguagem do comércio internacional: o Sistema Harmonizado | 297 |
| 4.3.3 A Convenção de Quioto Revisada | 305 |
| 4.3.4 Outros tratados internacionais no âmbito da OMA e sua influência/aplicação no Brasil..... | 311 |
| 4.4 OUTROS TRATADOS E PADRÕES..... | 315 |
| 5 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL | 321 |
| 5.1 ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES | 321 |
| 5.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA..... | 330 |
| 5.2.1 Considerações preliminares | 330 |
| 5.2.1.1 Observações terminológicas preliminares | 330 |
| 5.2.1.2 Importação de mercadoria..... | 332 |
| 5.2.1.3 Importação de mercadoria estrangeira | 334 |

| | |
|---|------------|
| 5.2.1.4 Esclarecimentos procedimentais: data do registro da declaração de importação | 338 |
| 5.2.1.5 Ainda à guisa de acordo terminológico: despacho “para consumo” e importação definitiva | 344 |
| 5.2.2 Importações definitivas | 352 |
| 5.2.2.1 Importações definitivas comuns | 352 |
| 5.2.2.2 Importações definitivas com registro antecipado da declaração de importação | 357 |
| 5.2.2.3 Importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado | 366 |
| 5.2.2.4 Reimportações | 375 |
| 5.2.3 Importações temporárias | 380 |
| 5.2.3.1 Admissões temporárias | 380 |
| 5.2.3.2 Aperfeiçoamentos Ativos | 387 |
| 5.2.3.3 Trânsitos aduaneiros | 394 |
| 5.2.3.4 Depósitos aduaneiros | 396 |
| 5.2.4 Importações irregulares | 404 |
| 5.2.4.1 Importações fora do prazo legal | 404 |
| 5.2.4.2 Importações de mercadorias extraviadas/faltantes, declaradas nos documentos de transporte | 406 |
| 5.2.4.3 Importações clandestinas | 410 |
| 5.3 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA | 413 |
| 5.4 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA | 427 |
| 5.4.1 Considerações preliminares | 427 |
| 5.4.2 Base de Cálculo | 432 |
| 5.4.3 Alíquota | 442 |
| 5.5 SÍNTESE DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL .. | 451 |
| 6 CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO | 457 |
| 6.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES | 457 |
| 6.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA | 464 |
| 6.2.1 Consolidando os alicerces da regulação internacional da incidência .. | 464 |
| 6.2.2 Teorias sobre a incidência do imposto de importação | 468 |
| 6.2.3 Abrindo os horizontes para uma regulação internacional da incidência | 475 |
| 6.3 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA | 486 |
| 6.3.1 O Sujeito Ativo e a realidade dos processos de integração | 486 |
| 6.3.2 O Sujeito Passivo e a questão da responsabilidade | 488 |
| 6.4 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA | 496 |
| 6.4.1 Uma nova trindade aduaneira: classificação, origem e valoração | 496 |
| 6.4.2 A Base de Cálculo: a valoração aduaneira como o primeiro elemento necessário à quantificação do imposto | 497 |
| 6.4.3 A Alíquota: classificação e origem como os demais elementos necessários à quantificação do imposto | 504 |
| 6.5 SÍNTESE DOS CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO | 507 |
| REFERÊNCIAS | 513 |
| REFERÊNCIAS GERAIS | 513 |
| DICIONÁRIOS E GLOSSÁRIOS | 542 |
| DOCUMENTOS – GATT, ORGANIZAÇÕES E PAÍSES ESTRANGEIROS | 542 |

| | |
|--|------------|
| SÍTIOS “ <i>WEB</i> ” COM CÓDIGOS ADUANEIROS ESTRANGEIROS..... | 547 |
| APÊNDICE I - LINHA DO TEMPO/DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL | 549 |
| APÊNDICE II - APLICAÇÃO DO DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL NOS PAÍSES | 550 |

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O imposto de importação, com essa denominação ou qualquer outra das empregadas ao longo deste estudo, remonta à própria origem do comércio, havendo vestígios de sua cobrança nas mais remotas civilizações, como se detalhará no item 1.2.¹

Com natureza eminentemente internacional, o imposto presta-se principalmente a onerar a mercadoria produzida fora do território e trazida para dentro dele (importada).²

Trata-se de espécie tributária existente em qualquer país do mundo e que, desde o período que sucedeu à Segunda Grande Guerra, vem recebendo sucessivo e crescente tratamento internacional, com a finalidade de harmonizar, ou até uniformizar, tanto aspectos quantitativos quanto procedimentais, fomentando o comércio.

E é esse crescente tratamento internacional o tema principal de nossa análise, com o escopo e a motivação externados no item 1.3, de modo a permitir a visualização integral do fenômeno aqui designado por **internacionalização da disciplina do imposto de importação**.³

O imposto de importação é analisado com uma lente internacional, o que demanda cuidado especial com a terminologia utilizada, muitas vezes distorcida nas traduções, inclusive em dispositivos normativos, ou pouco rigorosamente empregada pelo legislador nacional e internacional. Essa preocupação é externada no item 1.4, no qual se busca um acordo terminológico prévio, tanto para delimitar o conteúdo de alguns termos empregados ao longo do estudo quanto para esclarecer de que forma

¹ Item 1.2, p. 5-6.

² Oportunamente, será efetuada a distinção entre território nacional e território aduaneiro, no subitem 1.4.8, p. 66-77.

³ Item 1.3, p. 20-23.

a lente internacional adotada pode alterar a compreensão de institutos relacionados ao imposto de importação.⁴

A partir de tal análise introdutória, gera-se o substrato necessário à imersão a ser empreendida no Capítulo 2, referente aos aspectos relacionados à citada internacionalização, que, aliada à verificação dos impactos nas disciplinas nacionais – Capítulos 3 e 4, possibilita o detalhamento da disciplina do imposto de importação no Brasil – Capítulo 5, e o delineamento de contornos para uma regulação internacional da incidência do imposto – Capítulo 6.

1.2 ASPECTOS HISTÓRICOS: ORIGENS E EVOLUÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Adam SMITH, em sua célebre “Riqueza das Nações”, de 1776, dedica diversas páginas ao tema da origem da tributação aduaneira, afirmando que antecede em muito a tributação sobre o consumo, e que os chamados impostos aduaneiros (“*duties of customs*”) parecem possuir tal denominação em língua inglesa por refletirem pagamentos costumeiros (“*customary payments*”), que remontam a tempos antiquíssimos.⁵

Sobre a história da Aduana e da tributação aduaneira nos tempos antigos, merecem destaque os estudos aprofundados efetuados por dois autores, o argentino Ricardo Xavier BASALDÚA e o japonês Hironori ASAKURA, no final do século passado, praticamente de forma simultânea, em localidades significativamente distantes.⁶

⁴ Item 1.4, p. 23-76.

⁵ Tradução livre do texto de “*An inquiry into the nature and causes of The Wealth of Nations*”: “*The duties of customs are much more ancient than those of excise. They seem to have been called customs, as denoting customary payments, which had been in use for time immemorial*”. A obra clássica completa pode ser encontrada na biblioteca virtual da Universidade Penn State/USA – Disponível em: <www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/wealth-nations.pdf>, acesso em: 24 jun. 2016. Também por aqui, o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Aliomar BALEEIRO, que foi professor de regime aduaneiro comparado e política comercial, na década de trinta do século passado, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade da Bahia, registrou ser o imposto de importação “... dos mais antigos do mundo” – **Direito Tributário Brasileiro**, p. 126.

⁶ Na Argentina, BASALDÚA apresentou estudo como tese de doutorado, na Faculdade de Direito e Ciências Políticas da Universidade Católica Argentina, em 1986, resultando na publicação da obra “*Introducción al Derecho Aduanero: concepto y contenido*”, na qual faz uma investigação histórica minuciosa às páginas 19 a 139. Em 1983, ASAKURA publicou estudo de propósito semelhante, em japonês, o que certamente dificultou o acesso pela comunidade científica internacional, que só pode manejar a versão em inglês, “*World History of the Customs and Tariffs*”, feita pelo próprio ASAKURA (306 páginas), em comemoração aos 50 anos do Conselho de Cooperação Aduaneira,

Em seus estudos, os autores relacionam a escassa bibliografia específica sobre o tema, existente à época, com destaques para os estudos de Albert ALGOUD, Hélène ANTONIADIS-BIBICOU, Juan BLACKER AYALA e André NEURISSE.⁷

ASAKURA registra evidências da existência de Aduanas e da cobrança do imposto de importação na **Mesopotâmia**, durante o império Selêucida, aproximadamente entre 332 e 129 a.C.; no **Egito**, entre as Dinastias XVIII e XX, por volta de 600 a.C.; na **Grécia**, em 413 a.C., tendo os atenienses adotado “tarifa” de 5% “*ad valorem*” para importações e exportações; em **Roma**, com o “*portorium*”, mais abrangente do que os atuais impostos de importação e exportação, por abranger ainda os “*octroi*”, coletados na entrada e saída de cidades ou territórios, e uma espécie de pedágio pela passagem por determinados locais, como pontes e estradas; na **Índia**, conforme se descreve no “*Arthasastra*”, provavelmente escrito entre 400 a.C. e 400 d.C., e descoberto na Índia, no Século XX; e na **China**, revelando a existência de placas de bronze de “*laissez-passer*”, encontradas em Anhui, em 1957, e com data estimada de três séculos antes de Cristo.⁸

BASALDÚA, em sua investigação histórica, detecta atividades aduaneiras, entre as quais se destaca a cobrança do imposto de importação, no **Egito** dos faraós; na **Grécia** antiga, com a cobrança do “*teloneum*”; e nos primórdios de **Roma**,

aproximadamente duas décadas depois, em 2002. Ambos os autores ocuparam posições de destaque nas Aduanas de seus países, e chegaram a representar tais Aduanas junto ao Conselho de Cooperação Aduaneira, hoje conhecido como Organização Mundial das Aduanas - OMA, na mesma época: Asakura, de 1968 a 1993, tendo sido Diretor de Nomenclatura e Classificação a partir de 1983; e Basaldúa, de 1971 a 1992, tendo sido Presidente do Comitê Técnico Permanente de 1982 a 1983.

⁷ Respectivamente: ALGOUD, *Histoire des droit de douane (de leurs origine romaines à 1939) et de la politique commerciale de la France*, de 1978; ANTONIADIS-BIBICOU, *Recherches sur les douanes à Byzance*, de 1963; BLACKER AYALA, *Historia universal de las aduanas*, de 1974; e NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, de 1978. Sendo ilustrativa, no presente estudo, a análise histórica, optamos pela utilização direta das obras de BASALDÚA e de ASAKURA, que, a nosso ver, se complementam, sendo mais relevante o livro do professor argentino para a análise da Aduana e do imposto de importação no ocidente, e a obra de origem japonesa, para a compreensão no âmbito do oriente.

⁸ *World History of the Customs and Tariffs*, p. 24, 30, 37, 55, 84, 85 e 103. Merece destaque a atividade de coleta do “*portorium*” no Império Romano, que era, provavelmente, desempenhada por não menos do que 20.000 funcionários aduaneiros, devendo-se ainda ao império romano o desenvolvimento de uma tarifa aduaneira, com diferentes tipos de mercadorias, a Tarifa Aduaneira de Palmyra, pois antes, no Egito e na Grécia, v.g., aplicava-se, em regra, uma mesma alíquota “*ad valorem*” a todas as mercadorias – p. 57 e 67, com foto da Tarifa Aduaneira de Palmyra à p. 73. Há ainda, na p. 104, foto da placa de “*laissez passer*”, encontrada na China.

com duas classes de “*portoria*”: o “*portorium*” marítimo, exigido nos portos, e o “*portorium*” terrestre, exigido nas portas de uma cidade ou em caminhos.⁹

Na Idade Média, o desenvolvimento das atividades aduaneiras é perceptível em **Veneza**, **Gênova** e **Bizâncio**, onde se desenvolvia intensa atividade comercial; na **França**, onde Jean-Baptiste COLBERT, ministro no reinado de Luís XIV, no apogeu do mercantilismo, institui Tarifa Aduaneira a ser aplicada em todas as fronteiras exteriores do reino, dispensando a cobrança nas Aduanas interiores, em 1664, e, depois, em 1667, com traços protecionistas; na **Espanha**, onde os impostos de importação e de exportação exigidos em relação a algumas mercadorias, “*almojarifazgos*”, com alíquotas “*ad valorem*” de 3% a 15%, chegaram a representar, no período sob domínio muçulmano, a maior fonte de rendimento da Fazenda; e na **América** pré-colonial, como nas civilizações asteca e inca, onde se registra a exigência de “*portazgo*” na passagem com mercadorias por pontes.¹⁰

Nos tempos modernos, o imposto de importação passa a constituir um instrumento de política econômica, em vez de uma simples fonte de arrecadação, e a ser coletado, em regra, por agentes governamentais. As histórias recentes das principais Aduanas do mundo – e de suas atividades, que incluem a arrecadação do imposto de importação – são hoje facilmente encontradas nos respectivos sítios “*web*”, relacionados no Apêndice II.¹¹

⁹ **Introducción al Derecho Aduanero: concepto y contenido**, p. 25-46 *passim*. O autor sustenta que a palavra “*portorium*” deriva de “*port-us*” (“passagem”), advertindo que “*portus*” não designa necessariamente um “porto”, sendo o primeiro sentido da palavra “passagem”, “porta”, constituindo o “*portorium*” um “direito de passagem”, um “... imposto de transporte percebido sobre a circulação de mercadorias” – p. 41. Adverte ainda BASALDÚA, p. 44, que o “*portorium*” não era coletado por funcionários, mas por arrendatários. BASALDÚA trata também de aspectos históricos relacionados aos tributos que gravam a importação e a exportação em **Derecho Aduanero: parte general – sujetos**, p. 19-34. Em obra mais recente, o mesmo autor sintetiza a origem dos “direitos aduaneiros”, acrescentando a Babilônia aos locais em relação aos quais se tem notícias documentadas de sua existência, e agregando, em nota de rodapé, farta bibliografia sobre o tema – **Tributos al Comercio Exterior**, p. 70-71.

¹⁰ BASALDÚA, **Introducción...**, *op. cit.*, p. 47-124 *passim*. Sobre a evolução da Aduana no Império Bizantino (p. 109-117), na Europa (p. 119-157) e na Ásia (China e Japão – p. 159-166 e p. 167-169), ver ASAKURA, **World History...**, *op. cit.*, p. 109-169. Sobre o papel de Colbert na nova feição da Aduana, a serviço da economia, ver ainda Claude J. BERR e Henri TRÉMEAU, **Le Droit Douanier Communautaire et national**, p. 5. Sobre o imposto de “*almojarifazgo*” no México, antes da independência, ver Andrés ROHDE PONCE, **Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera**, V. 2, p. 292-293.

¹¹ No que se refere ao Brasil, o histórico da evolução do sistema aduaneiro pode ser encontrado no sítio “*web*” da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em tópico denominado “Memória Receita Federal” – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>>. A RFB disponibiliza também, em seu sítio eletrônico, um “*link*” para livro publicado sobre a história da instituição e de suas antecessoras, na via impressa e em formato digital: Márcio EZEQUIEL, **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil** – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EducaFiscal/Acoes/2014/DivisaoMemoria.htm>>. Merece ainda

Em obra sobre a história da administração tributária e aduaneira brasileira, sob o patrocínio do Projeto Livro 45 anos da Receita Federal, narra-se que “... a *História do Brasil nasce do comércio exterior*”, seja ou não intencional a “descoberta”, em decorrência das navegações portuguesas, em busca de trocas comerciais com a Índia, registrando-se que as “... *especiarias fornecidas pelo Oriente possuíam tal valor que Pedro Álvares Cabral, tão logo reorganizou sua esquadra, seguiu viagem em busca da pimenta e de outros produtos*”, delegando “... *somente a uma embarcação a missão de levar a notícia das novas terras ao monarca pela célebre carta de Pero Vaz de Caminha*” (sic).¹²

No Brasil, o imposto de importação era cobrado ainda nos tempos em que nem independentes de Portugal éramos. Alcides Jorge COSTA registra disposições sobre o imposto de importação (direitos de Alfândega) ainda no Regimento que Tomé de Souza trouxe para o país, em 1549.¹³

destaque o resgate de um artigo histórico sobre a evolução da Aduana, elaborado por um dos mais importantes aduaneiros brasileiros do século passado, Gerson Augusto da Silva, membro da comissão redatora do Código Tributário Nacional e da Lei nº 3.244, de 14/08/1957, que instituiu a tributação “*ad valorem*” e a adaptação à Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, tendo ocupado importantes cargos, nacionalmente, como o de Diretor de Rendas/1956, e internacionalmente, na Organização dos Estados Americanos – OEA. O artigo é originário de uma conferência publicada em espanhol, reunida com outros escritos do autor, pela OEA, sob o título “*Política y Administración Tributarias – Recopilación de ensayos escritos por el Doctor Gerson Augusto da Silva*”. A coletânea foi traduzida para o português e publicada pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em 1983, incluindo o artigo “A Reforma Aduaneira no Brasil”, resgatado em 2008, ano do 35º aniversário do falecimento do autor, por **Tributação em Revista**, p. 14-33 – Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=534&limitstart=9>. Cabe ainda citar outro aduaneiro brasileiro, Paulo WERNECK, que se tem dedicado ao estudo de aspectos históricos da Aduana, inserindo documentos aduaneiros históricos relevantes na rede mundial, como o “Foral da Alfândega de Lisboa”, de 1587, e a “Carta Régia da Abertura dos Portos”, de 1808, em seu “*blog*” – Disponível em: <<http://www.guardamoria.blogspot.com.br>>. Todos os acessos em: 24 jun. 2016. Remeta-se também a nosso estudo anterior, efetuado sobre o histórico da Aduana e do Direito Aduaneiro no Brasil: Rosaldo TREVISAN, Direito Aduaneiro e Direito Tributário – Distinções Básicas, in TREVISAN (org.), **Temas atuais de Direito Aduaneiro**, p. 24-39. E, por fim, aponte-se ainda a análise histórica efetuada em um dos estudos pioneiros sobre Direito Aduaneiro, no Brasil: José Lence CARLUCI, **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**, 2. ed., p. 48-67. Apêndice II, p. 550-557.

¹² EZEQUIEL, **Receita Federal...**, op. cit., p. 17.

¹³ Junto com Tomé de Souza, veio o Provedor-Mor da Fazenda, Antônio Cardoso de Barros, que trouxe um regimento real e um regimento dos provedores de fazenda, criando o regime fiscal fazendário, instituindo o ano-fiscal, de janeiro a janeiro, e estabelecendo alfândegas em todas as capitanias, determinando como se faria a escrituração dos livros dessas alfândegas e da arrecadação dos correspondentes impostos – A. J. COSTA, História da Tributação no Brasil, in Roberto Catalano Botelho FERRAZ (coord.), **Princípios e limites da tributação**, p. 45-46. Ao provedor-mor ficavam subordinados os provedores locais, em grande medida já existentes nas capitanias, e que acumulavam o cargo de juiz da alfândega, e eram acompanhados por almoxarifes, escrivães, porteiros e guardas da alfândega – EZEQUIEL, **Receita Federal...**, op. cit., p. 28-30.

Mas o imposto de importação não era, à época, efetivamente cobrado no Brasil, pois só mercadorias vindas de Portugal podiam entrar no país, política que era comum entre países colonizadores, como a Inglaterra, que a adotou até o século XX, na Índia.¹⁴

Dias após a chegada da família real portuguesa ao Brasil, em janeiro de 1808, Dom João VI publica seu primeiro ato administrativo, a “Carta Régia” de abertura dos portos brasileiros ao comércio internacional, mais especificamente às nações amigas, instituindo um imposto de 24% “*ad valorem*”, em regra, sobre as importações, o que Gerson Augusto da SILVA qualifica como o início da “... *história aduaneira no Brasil*”.¹⁵ Nos dizeres originais da Carta Régia:

[...] Que sejam admissíveis nas Alfandegas do Brazil todos e quaesquer generos, fazendas e mercadorias transportados, ou em navios estrangeiros das Potencias, que se conservam em paz e harmonia com a minha Real Corôa, ou em navios dos meus vassallos, pagando por entrada vinte e quatro por cento; a saber: vinte de direitos grossos, e quatro do donativo já estabelecido, regulando-se a cobrança destes direitos pelas pautas, ou aforamentos, por que até o presente se regulão cada uma das ditas Alfandegas [...] (*sic*).¹⁶

A Inglaterra, que protegeu a frota real portuguesa em sua travessia oceânica, não tardou muito a obter tratamento privilegiado, passando seus produtos, em fevereiro de 1810, a serem tributados com direitos fixados em 15% “*ad valorem*”, percentagem inclusive inferior à devida por produtos portugueses – 16% “*ad valorem*”, conforme redução estabelecida em junho de 1808.¹⁷ Com a independência

¹⁴ Assim, o imposto incidia somente sobre importações feitas por comerciantes estrangeiros, o que não impedia que se cobrassem alguns tributos adicionais sobre as importações e exportações, a título de “donativos” ou “subsídios” – José Eduardo Pimentel de GODOY, **Evolução do Sistema Aduaneiro** – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>>, acesso em: 24 jun. 2016.

¹⁵ A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 15. Ruy de MELO e Raul REIS qualificam a “Carta Régia” de D. João VI, de 1808, como a primeira lei de tarifa instituída no Brasil – **Manual do imposto de importação e regime cambial correlato**, p. 11. Osíris de Azevedo LOPES FILHO afirma que, com a “Carta Régia”, inicia-se, no Brasil, a história do imposto de importação – **Regimes aduaneiros especiais**, p. 21. Trata ainda do tema EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 57.

¹⁶ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_17/CartaRegia.htm>, acesso em: 24 jun. 2016.

¹⁷ G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 15; MELO e REIS, **Manual do imposto**..., *op. cit.*, p. 11; LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 22; e EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 57 – cabendo registrar que esta última obra, incorretamente, remete a redução a 16% para mercadorias portuguesas ao ano de 1810. O Decreto de redução a 16% foi editado em 11 de junho de 1808, e pode ser encontrado na “Coleção de Leis do Império”, do ano de 1808, veiculada pela Câmara dos Deputados, p. 49 – Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colecao1.html>>, acesso em: 24 jun. 2016. Em relação ao tratamento privilegiado aos ingleses, trata ainda Ubaldo Cesar BALTHAZAR, **História do Tributo no Brasil**, p. 75-76.

do Brasil, D. Pedro I restabelece para Portugal a alíquota “*ad valorem*” de 24%, que só é alterada para 15% com o reconhecimento da independência, pelo Tratado de Amizade e Aliança entre Portugal e Brasil, mediado pela rainha britânica, representada pelo Cavalheiro Sir Charles Stuart, em 1825.¹⁸

Em 1824, era outorgada a Constituição mais duradoura de nossa história, caracterizada pela centralização de poderes, buscando coibir os particularismos locais criados a partir da administração colonial.¹⁹ Nesse contexto, havia poucas referências a aspectos tributários, em sua grande maioria utilizando a expressão “contribuição direta”.²⁰

Após o Brasil reduzir a 15% as alíquotas “*ad valorem*” para os demais países que reconhecessem sua independência, a Tarifa de 15% passou a ser aplicada sem discriminação a todos os países do mundo, por Lei de 24 de setembro de 1828.²¹ Contudo, só em 1843 o Brasil livrou-se da dependência econômica que lhe impunha o tratado com a Inglaterra, celebrado em 1810 e prorrogado em 1827, por mais quinze anos, tendo em conta que dois anos antes de expirar, a Assembleia-Geral autorizou o Poder Executivo a elaborar uma Tarifa Aduaneira com os direitos variáveis entre 2% e 60% “*ad valorem*”, que seria aplicada aos produtos importados pelo país, de todas as procedências.²²

Como resultado de trabalhos técnicos elaborados por comissões especificamente designadas, nasce, em 1832, o primeiro **Regulamento Aduaneiro** brasileiro, em substituição às disposições do Foral da Alfândega de Lisboa, e surge, em 1844, a primeira **Tarifa Aduaneira do Brasil**, conhecida como “Tarifa Alves

¹⁸ O texto do tratado pode ser obtido no sítio eletrônico do Ministério das Relações Exteriores – Disponível em: <dai-mre.serpro.gov.br/atos-internacionais/bilaterais/1825/b_2>, acesso em: 24 jun. 2016.

¹⁹ Octaciano NOGUEIRA, **Constituições brasileiras: 1824**, p. 28.

²⁰ O art. 15, IX, dispunha, *v.g.*, que era da atribuição da Assembleia Geral fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta. O art. 36, I, estabelecia que era “... *privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre Impostos*”. Interessante destacar ainda, tendo em vista a pouca evolução do tema à época, a disposição do art. 179, o último artigo da Constituição, que se referia a direitos civis e políticos, em seu inciso XV: “*ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres*”.

²¹ G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 15; MELO e REIS, **Manual do imposto...**, *op. cit.*, p. 11-12; LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 22; e EZEQUIEL, **Receita Federal...**, *op. cit.*, p. 57.

²² G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 15.

Branco”, em referência a seu inspirador, o ministro da Fazenda Manuel Alves Branco.²³

A **Tarifa Alves Branco**, de viés protecionista, taxando altamente as importações, buscava basicamente proporcionar recursos para o Fisco, e “... *proteger os capitais nacionais já empregados dentro do País, em alguma indústria fabril, e inúmeros outros a procurarem igual destino*” (sic), nas palavras do próprio Ministro Alves Branco.²⁴

Se o Regulamento Aduaneiro de 1832 foi logo substituído por outro, em 1836, para fazer frente à necessidade de tratamento diferenciado ao sul, em face da Revolta Farroupilha, e, depois, por um terceiro, em 1860, a política tarifária seguiu caráter oscilatório, ora predominando interesses do livre-cambismo, representado pelas classes agrícolas, ora refletindo necessidades puramente arrecadatórias, como as elevações tarifárias em decorrência de gastos com a Guerra do Paraguai, de 1865 a 1870, até chegar à **Tarifa Rio Branco**, instituída em 1874, de caráter mais liberal.²⁵

Já no período republicano, a Constituição de 1891, em seu artigo 7º, § 1º, II, dispôs que competia privativamente à União a criação e manutenção de

²³ Por meio do Decreto nº 63, de 02/05/1828, é nomeada comissão para organizar o projeto de Foral e Regulamento Geral das Alfândegas do Império, sendo, em 31/12/1832, publicado o Decreto nº 160, de 16 de julho do mesmo ano, “... *mandando por em execução*” o Regulamento das Alfândegas de 25/04/1832, o primeiro Regulamento Aduaneiro “... *realmente brasileiro*” – TREVISAN, Direito Aduaneiro e Direito Tributário..., *op. cit.*, p. 25. Pelo regulamento aduaneiro de 1832, as alfândegas passaram a denominar-se inspetorias, e em seu comando haveria um inspetor, e não mais um juiz, desvinculando-se a competência tributária e fiscal das atividades judiciais – EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 73. No que se refere à Tarifa, foi nomeada comissão por meio do Decreto nº 294, de 17/05/1843, para “... *organizar a nova Pauta para as Alfândegas do Império*” – texto do Decreto disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colecao4.html>>, acesso em: 24 jun. 2016.

²⁴ LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 22; G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 16; e EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 78. Muitas mercadorias tinham valores fixados segundo a pauta que acompanhava a tarifa, e, assim, a alíquota “*ad valorem*” tradicional, incidindo sobre o valor fixado, acabava funcionando em vários casos como verdadeira alíquota específica – MELO e REIS, **Manual do imposto**..., *op. cit.*, p. 12.

²⁵ EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 75; MELO e REIS, **Manual do imposto**..., *op. cit.*, p. 12; G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 16; e LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 22. O Regulamento nº 413, de 19/09/1860, foi aprovado pelo Inspetor da Alfândega da Corte em 1848, e depois Ministro da Fazenda, Ângelo Moniz da Silva Ferraz. A influência de Ferraz junto ao Imperador era tanta que, ao término da Guerra com o Paraguai, ele foi agraciado com o título de Barão de Uruguaiana – Antonio CAMPOS, **Regulamento aduaneiro: teoria e prática**, p. 17. Optou-se, neste estudo, pela utilização do vocábulo “diferenciar”, e suas variantes, em vez de “diferençar”, sendo ambos aceitos no Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP), em sua quinta edição, de 2009, disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>, acesso em: 24 jun. 2016.

Alfândegas.²⁶ Tal dispositivo manifestava a preocupação que se tinha com o controle sobre a maior fonte arrecadadora do império. Pode-se afirmar que, à época, a manutenção do Estado brasileiro era dependente do imposto de importação, e que tal tributo, por consequência, tinha acentuada finalidade arrecadatória, como se verá adiante.

Surge, em 1890, a **Tarifa Rui Barbosa**, aprovada pelo ilustre jurista brasileiro, na condição de primeiro Ministro da Fazenda de nossa história republicana, que foi aplicada por mais de quatro décadas, e, em 1894, a Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Renda – NCLAMR, que codificou a legislação aduaneira brasileira, durante mais de sete décadas.²⁷

No cenário do início do século passado, marcado pela crise de 1929 e por duas grandes guerras, com forte redução das importações, ocasionando o declínio equivalente das rendas aduaneiras, e a expansão do parque industrial do país – que faz crescer, paralelamente, a renda proveniente dos impostos internos – é publicada a **Tarifa Oswaldo Aranha**, em 1934, vigente, com algumas alterações, até 1957, com tributação efetuada majoritariamente com base em alíquotas específicas, havendo apenas sete posições com direitos “*ad valorem*”, buscando evitar que a queda de preços das mercadorias importadas afetasse negativamente a arrecadação, medida que se revelou pouco profícua, visto que, ao se aplicar a tarifa,

²⁶ A Constituição de 1891 estabelecia ainda, em seu art. 7º, I, que competia exclusivamente à União decretar impostos sobre a **importação** de bens de procedência estrangeira – o imposto sobre a **exportação** de mercadorias produzidas no país era de competência exclusiva dos Estados, conforme art. 9º, 1º – e em seu art. 34, 5º, que competia ao Congresso Nacional **regular o comércio internacional**, alfandegar portos e criar ou suprimir entrepostos.

²⁷ A Tarifa Rui Barbosa, de tendência nitidamente protecionista, instituiu a cobrança, em ouro, dos direitos aduaneiros, a fim de preservar seus efeitos das fortes flutuações cambiais. Em defesa da reforma proposta, afirmou Rui Barbosa que a influência livre-cambista levou “... *nosso sistema fiscal a repousar unicamente sobre a renda das Alfândegas; a encerrar a riqueza em mãos de terras-tenentes, que tinham o monopólio do café; a matar a indústria e a privar o país da classe industrial, que não podia sobreviver em nosso meio asfixiante, e que tanta falta nos tem feito no mecanismo político da sociedade*” – G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 17. Sobre a NCLAMR, narram GODOY e EZEQUIEL que, diante do emaranhado de textos normativos aduaneiros, um funcionário aduaneiro efetuou consolidação da legislação aduaneira, para uso pessoal, e o resultado (denominado Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas) ficou tão bom que foi mandado executar por uma circular datada de 24/04/1885 e, após algumas atualizações, gerou a publicação, por ato do Ministro dos Negócios e da Fazenda Felisbello Freire, datado de 13/04/1894, da NCLAMR – GODOY, **Evolução do Sistema...**, *op. cit.*; e EZEQUIEL, **Receita Federal...**, *op. cit.*, p. 95. Nas palavras de A. CAMPOS, que organizou e publicou, na década de cinquenta do século passado, o texto atualizado da NCLAMR – a última edição, publicada pela Imprensa Nacional, datava de 1938, e estava esgotada – a consolidação, “... *organizada para a época dos barcos a vela, atravessa a era dos aviões a jato*” – **Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas**, p. 7.

os preços das mercadorias já se encontravam novamente em ascensão, com a economia mundial em plena fase de recuperação.²⁸

Paradoxalmente, o período no qual se inicia a disciplina internacional do imposto de importação – a ser detalhada no Capítulo 2 deste estudo – para fomentar o livre comércio entre os países, coincide com o que G. A. da SILVA denomina nacionalmente de “... o processo de marginalização do sistema aduaneiro” (1930-1957).²⁹ Ao que parece, no Brasil, a importância da Aduana estava diretamente relacionada aos níveis de arrecadação do imposto de importação.

No período imperial, o imposto de importação correspondia basicamente a mais da metade da receita geral, situação que persistiu até a Primeira Guerra Mundial, como se percebe na tabela a seguir:

Tabela 1 - Receita Geral e Renda do Imposto de Importação (1823-1933)³⁰

| Ano | Receita Geral (contos) | Importação (contos) | % |
|------|------------------------|---------------------|-------|
| 1823 | 3.802 | 1.851 | 48,63 |
| 1833 | 12.273 | 6.152 | 50,13 |
| 1843 | 21.351 | 12.524 | 58,66 |
| 1853 | 34.516 | 23.527 | 68,16 |
| 1863 | 54.801 | 30.795 | 56,19 |
| 1873 | 102.652 | 57.307 | 54,85 |
| 1883 | 132.593 | 76.934 | 58,02 |
| 1893 | 259.851 | 131.991 | 50,79 |
| 1903 | 415.375 | 205.506 | 49,47 |
| 1913 | 654.391 | 343.952 | 52,56 |
| 1923 | 1.226.541 | 440.172 | 35,89 |
| 1933 | 2.095.785 | 756.697 | 36,10 |

²⁸ MELO e REIS, **Manual do imposto...**, *op. cit.*, p. 13; LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 23; e G. A. SILVA, **A Reforma Aduaneira...**, *op. cit.*, p. 17-19. Nesta última publicação, há tabela com detalhamento das sucessivas alterações de tarifa no período monárquico e no início do período republicano (p. 18).

²⁹ **A Reforma Aduaneira...**, *op. cit.*, p. 18-23.

³⁰ A Fundação Getúlio Vargas, contratada para elaborar estudos e documentos que culminaram com a reforma do Ministério da Fazenda, produziu um Relatório Final (Publicação nº 35), que analisou, em suas páginas 181 a 202, a evolução histórica do imposto de importação, e apontou as três causas prováveis de sua passagem gradual do campo da fiscalidade para a extrafiscalidade: inflação, industrialização e contrabando. A Tabela 1 foi retirada de tal relatório, sendo as páginas sobre a evolução histórica integralmente reproduzidas por CARLUCI, **Uma Introdução...**, *op. cit.*, p. 54-66.

A partir de 1934, a Tarifa foi perdendo importância gradualmente, seja como fonte de recursos para o Tesouro, seja como instrumento de política de comércio exterior, sendo substituída nesta função por restrições administrativas e controles cambiais, manipulados diretamente pelas autoridades monetárias.³¹ E o imposto de importação deixa a função de protagonista da arrecadação para o imposto sobre o consumo ainda no início da década de quarenta do século passado, cabendo também destacar que a arrecadação do imposto de renda salta de 5%, em 1923, para 15%, em 1940.³² E, repare-se, na Tabela 2 – que, em verdade, é mera continuação da Tabela 1, já revelando, na moeda, os efeitos da inflação – que a perda de importância do imposto de importação, em termos arrecadatários, é vertiginosa, nas décadas seguintes à Tarifa Oswaldo Aranha:

Tabela 2 - Receita Geral e Renda do Imposto de Importação (1943-1963)³³

| Ano | Receita Geral (Cr\$) | Importação (Cr\$) | % |
|------|----------------------|-------------------|-------|
| 1943 | 5.442.646.000,00 | 596.466.000,00 | 10,96 |
| 1953 | 33.727.797.000,00 | 1.384.678.000,00 | 4,11 |
| 1963 | 953.053.875.000,00 | 86.810.133.000,00 | 9,11 |

E é o mesmo Oswaldo Aranha, pela segunda vez Ministro da Fazenda, que designa equipe técnica, coordenada por Gerson Augusto da Silva, em 1954, para acelerar os trabalhos referentes à reforma aduaneira, tendo em vista a obsolescência da tarifa de 1934, em face da evolução tecnológica e da corrosão, pela inflação, dos direitos fixados com alíquotas específicas.³⁴ Esses trabalhos resultaram, algum tempo, e alguns calorosos debates do Projeto de Lei nº 883/1955, depois, na Lei nº 3.244/1957, que versa sobre o imposto de importação (arts. 1º a 20) e institui o Conselho de Política Aduaneira (arts. 21 a 32), entre outras

³¹ G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 19-20.

³² EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 108; e LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 25. O fenômeno do declínio da arrecadação do imposto de importação não foi muito distinto do ocorrido em outros países, ainda que em épocas diferentes, como se percebe ao analisar os estudos de ASAKURA em relação aos EUA, de 1789 a 1815, e de 1842 a 1864 – **World History**..., *op. cit.*, p. 226-235.

³³ Tabela 2 extraída do Relatório Final - FGV (Publicação nº 35), reproduzida por CARLUCI – **Uma Introdução**..., *op. cit.*, p. 54-66.

³⁴ G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 22. Em decorrência de desentendimento com o presidente Getúlio Vargas, Oswaldo Aranha havia deixado o posto de Ministro da Fazenda ainda em 1934, mas sua contribuição, na reforma do ministério, foi tão significativa que, ao retornar ao cargo, em 1953, no segundo governo do mesmo presidente Vargas, encontrou basicamente a estrutura que havia deixado – EZEQUIEL, **Receita Federal**..., *op. cit.*, p. 111.

providências; trazendo uma **nova Tarifa das Alfândegas (1957)**, em seu Anexo, fundada em nomenclatura já adotada internacionalmente, como resta claro da leitura da Exposição de Motivos que acompanhou o Projeto de Lei, que também endossa a volta da utilização predominante de alíquotas “*ad valorem*” a partir de experiências internacionais:

[...] Considerou-se que, nestas condições, o mais racional seria adotar, com as modificações de detalhe exigidas pelas características brasileiras, a sistemática tarifária conhecida como “*Nomenclature pour la classification des Marchandises dans les Tarifs Douaniers annexes a la Convention des Marchandises dans les Tarifs Douaniers*”, assinada em Bruxelas, em 1950, e nos estudos posteriores que vêm sendo realizados pelo “*Conseil de Coopération Douanière*”, organização de caráter internacional da qual o Brasil participa [...]

14. Daí, restou o sistema “*ad-valorem*” que, em verdade, face às condições tanto da economia brasileira como do nível de informações existente é o mais indicado, sendo, aliás, aquêl habitualmente seguido pela maioria dos países [...] (sic).³⁵

A Tarifa das Alfândegas brasileira, de 1957, representou, na época de sua instituição, iniciativa pioneira na América Latina, sendo a primeira a utilizar a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas – que foi também usada por outros países da área, com a criação da Associação Latino-Americana de Livre Comércio – ALALC, em 1960 – e sistemática de valoração aduaneira semelhante à Definição de Valor de Bruxelas.³⁶

Não é preciso muito esforço para perceber que, naquele momento, já estávamos imersos há alguns anos na fase, ainda que embrionária, de internacionalização da disciplina do imposto de importação. O Congresso Nacional já se havia manifestado favoravelmente à aplicação provisória do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, de 1947 (GATT/1947), na Lei nº 313, de 30/07/1948, resultante do Projeto de Lei nº 771/1948, por meio do qual o Brasil fazia concessões tarifárias,

³⁵ A exposição de motivos foi publicada no Diário do Congresso Nacional (Seção I), de 28/12/1955, p. 9423-9427 – Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD28DEZ1955.pdf#page=11>>. E repare-se que o Brasil participava do Conselho de Cooperação Aduaneira, mas ainda não era membro da organização, nem signatário da convenção sobre nomenclatura assinada em 1950 – a lista de signatários pode ser encontrada em sítio “web” do governo da Bélgica – Disponível em: <http://diplomatie.belgium.be/nl/binaries/II-4-1950_tcm314-79796.pdf>. Ambos os acessos em: 24 jun. 2016.

³⁶ A Nomenclatura brasileira não foi inteiramente fiel ao padrão de Bruxelas, afastando-se dele, parcialmente, em dois ou três capítulos. Em relação à adoção de direitos “*ad valorem*”, a base de cálculo adotada pela Lei nº 3.244/1957, como na Definição de Valor de Bruxelas (DVB), apoiava-se na ideia de um valor normal que pode não coincidir com o preço real constante da fatura. As diferenças entre a sistemática brasileira e a expressa na DVB se explicavam pela necessidade, então perfeitamente compreensível, de conferir maior facilidade de aplicação, pelo menos na fase de implantação da reforma aduaneira – G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 23-24.

e a Tarifa brasileira era influenciada tanto pela nomenclatura quanto pela sistemática de valoração adotadas internacionalmente.³⁷

Voltando à análise cronológica da evolução do imposto de importação, no Brasil, chega-se à década de sessenta do século passado, na qual é novamente efetuada uma ampla revisão da estrutura tarifária, tributária e aduaneira nacional, todas com um ponto em comum: a participação de Gerson Augusto da Silva.³⁸

Por um lado, isso propiciou a aproximação entre o texto do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, que trouxe disposições sobre o imposto de importação, em seus artigos 19 a 22, e o do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, que disciplinou detalhadamente o imposto de importação, constitui a base da legislação aduaneira brasileira, e foi, posteriormente, regulamentado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, e pelo Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, atual Regulamento Aduaneiro brasileiro.³⁹ E, por outro, ensejou também a adoção de uma **nova Tarifa das Alfândegas (1966)**, aprovada pelo Decreto-Lei nº 63, de 21/11/1966, também tendo por base a nomenclatura internacional e a sistemática “*ad valorem*”.⁴⁰

³⁷ Na época, o Brasil já mantinha também concessões tarifárias em acordos bilaterais com Argentina, Chile, Uruguai, Paraguai e Bolívia, dependendo este último da ratificação por parte do Congresso Nacional. Observe-se ainda que o inciso II do art. 62 da Lei nº 3.244/1957 dispôs que o Poder Executivo deveria, em um ano da data de publicação da lei, “... *promover as gestões necessárias à atualização dos acordos internacionais em matéria de tratamento aduaneiro e que importem na aplicação de imposto diferente do estabelecido na Tarifa*”. Daí ter o Brasil, em 1958, negociado em Genebra, com as partes contratantes do GATT/1947, já com base em uma lista fundada na Tarifa de 1957 – G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 25.

³⁸ Médico, formado em 1948, Gerson Augusto da Silva definiu-se pela economia anos depois, e, já como funcionário do Ministério da Fazenda, foi encarregado da reforma tarifária/aduaneira de 1957. Em 1960, foi um dos mais destacados propugnadores da assinatura do Tratado de Montevideu, que criou a ALALC, tendo ainda, na mesma década, coordenado a organização de cursos da Escola Interamericana de Administração Pública da FGV, participado das comissões redatoras do anteprojeto de Código Tributário Nacional, ao lado de Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto; do Decreto-Lei nº 37/1966, como coordenador; e da revisão da tarifa efetuada pelo Decreto-Lei nº 63/1966; bem como assumido a Direção do Programa de Tributação da OEA – G. A. SILVA, A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 31; Exposição de Motivos do Código Tributário Nacional – BALEIRO, **Direito Tributário**..., *op. cit.*, p. 41-50; e discurso proferido em Washington, em 10/10/1974, por Adolfo ATCHABAHIAN, na cerimônia promovida pelo BID e pela OEA, em memória de Gerson Augusto da Silva – Revista de Administração Pública, v. 9, n. 1, 1975 – Disponível em: <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6171/4774>, acesso em: 24 jun. 2016.

³⁹ Apesar da citada aproximação, há sensíveis divergências entre o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei nº 37/1966, que serão destacadas ao longo do Capítulo 5, durante a análise de conteúdo do imposto de importação no Brasil.

⁴⁰ Sobre a Tarifa de 1966, é relevante destacar que manifestava a incapacidade do Brasil em cumprir os compromissos assumidos no âmbito do GATT e do Tratado de Montevideu (ALALC). Como afirma G. A. SILVA, as negociações efetuadas, em 1958, com os países-membros do GATT, impediam o desenvolvimento ou a implantação de novos ramos industriais, por terem congelado, em níveis excessivamente baixos, o tratamento aduaneiro com relação a numerosos produtos

O Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei nº 37/1966 entraram em vigor em 01/01/1967, e a Tarifa, em 01/03/1967, tendo sido alterada duas vezes, antes mesmo do início da sua vigência, pelos Decretos-leis nº 169, de 14/02/1967 e nº 264, de 28/02/1967.

Com a publicação do Decreto-Lei nº 1.154, de 01/03/1971, em atendimento ao comando do artigo 155 do Decreto-Lei nº 37/1966, o Brasil institui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), baseada na Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NAB), que, acrescida das alíquotas do imposto de importação constantes da Tarifa das Alfândegas já vigente, resultou na **Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB)**, vigente a partir de 30/04/1971.

Por fim, com a adesão do Brasil ao Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (1988) e a assinatura do Tratado de Assunção (1991), no contexto a ser detalhado no Capítulo 2, a antiga TAB dá lugar à **Tarifa Externa Comum (TEC)**, e a antiga NBM dá lugar à NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL), em 01/01/1995, conforme Decreto nº 1.343, de 23/12/1994.⁴¹

A relevância arrecadatória do imposto de importação minguou com a fase da “internacionalização”, e, mesmo em termos percentuais, em relação às receitas da União, de 1948 a 1966, só excedeu a 10% em 1959 (12%), em 1961 (11%) e em 1962 (11%).⁴²

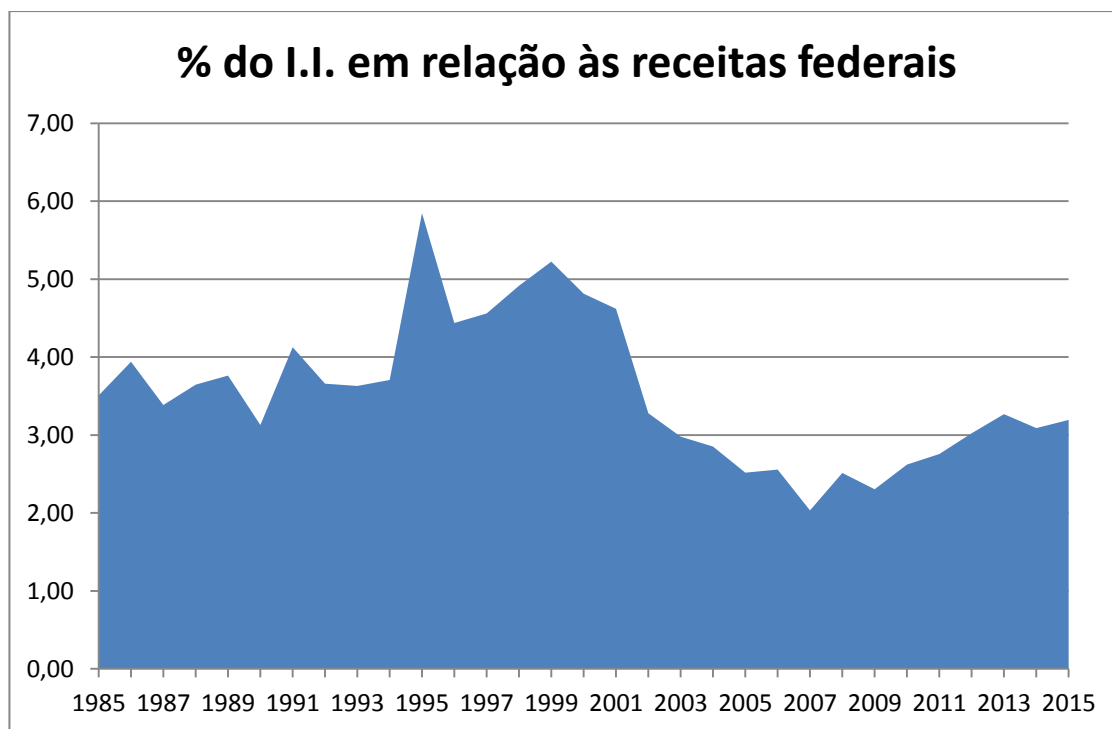
que, nessa época, não eram fabricados no país ou o eram incipientemente; e, pretendendo alcançar esses objetivos, o Decreto-Lei nº 63/1966 determinou uma revisão geral do nível dos direitos em vigor, incluindo 31% dos itens da Tarifa, dos quais 6% tiveram suas alíquotas elevadas e 25%, reduzidas. Essa revisão dos níveis tarifários afetou diversas concessões negociadas pelo Brasil, no seio do GATT e com os países da ALALC, tendo o Decreto-Lei nº 63/1966 expressamente determinado (art. 1º, § 2º) que as alíquotas da nova tarifa prevaleciam sobre as correspondentes à Lista III, pactuada no GATT, “... *cabendo ao Poder Executivo empreender gestões para a recomposição da referida Lista*” – A Reforma Aduaneira..., *op. cit.*, p. 32.

⁴¹ O Decreto nº 1.343, de 23/12/1994, foi alterado pelos Decretos nº 1.374, de 18/01/1995, nº 1.391, de 10/12/1995, nº 1.427, de 29/03/1995, nº 1.453, de 11/04/1995, e nº 1.458, de 18/04/1995, e revogado pelo Decreto nº 1.471, de 27/04/1995, por sua vez revogado pelo Decreto nº 1.767, de 28/12/1995, este revogado pelo Decreto nº 2.376, de 12/11/1997, que já teve seus anexos alterados por vários decretos, posteriormente revogados pelo Decreto nº 4.088, de 15/01/2002. Desde o final de 2001, a NCM e a TEC, assim como a Lista de Exceções à TEC e a Lista de Exceções de Bens de Informática e Telecomunicações – BIT, são veiculadas por meio de Resoluções CAMEX. A pioneira Resolução CAMEX nº 42, de 26/12/2001, foi revogada pela Resolução CAMEX nº 43, de 22/12/2006, por sua vez revogada pela Resolução CAMEX nº 94, de 08/12/2011, atualmente vigente, com dezenas de alterações por outras resoluções.

⁴² Dados de 1948 a 1966 obtidos no Relatório Final FGV (Publicação nº 35), em CARLUCI, **Uma Introdução...**, *op. cit.*, p. 66.

E de 1985 a 2015, o imposto de importação representou percentuais ainda menores em relação à arrecadação federal, sequer chegando ao patamar de 6%, conforme se verifica no Gráfico 1, a seguir:⁴³

Gráfico 1 - Participação do Imposto de Importação nas Receitas Federais (1985-2015)⁴⁴

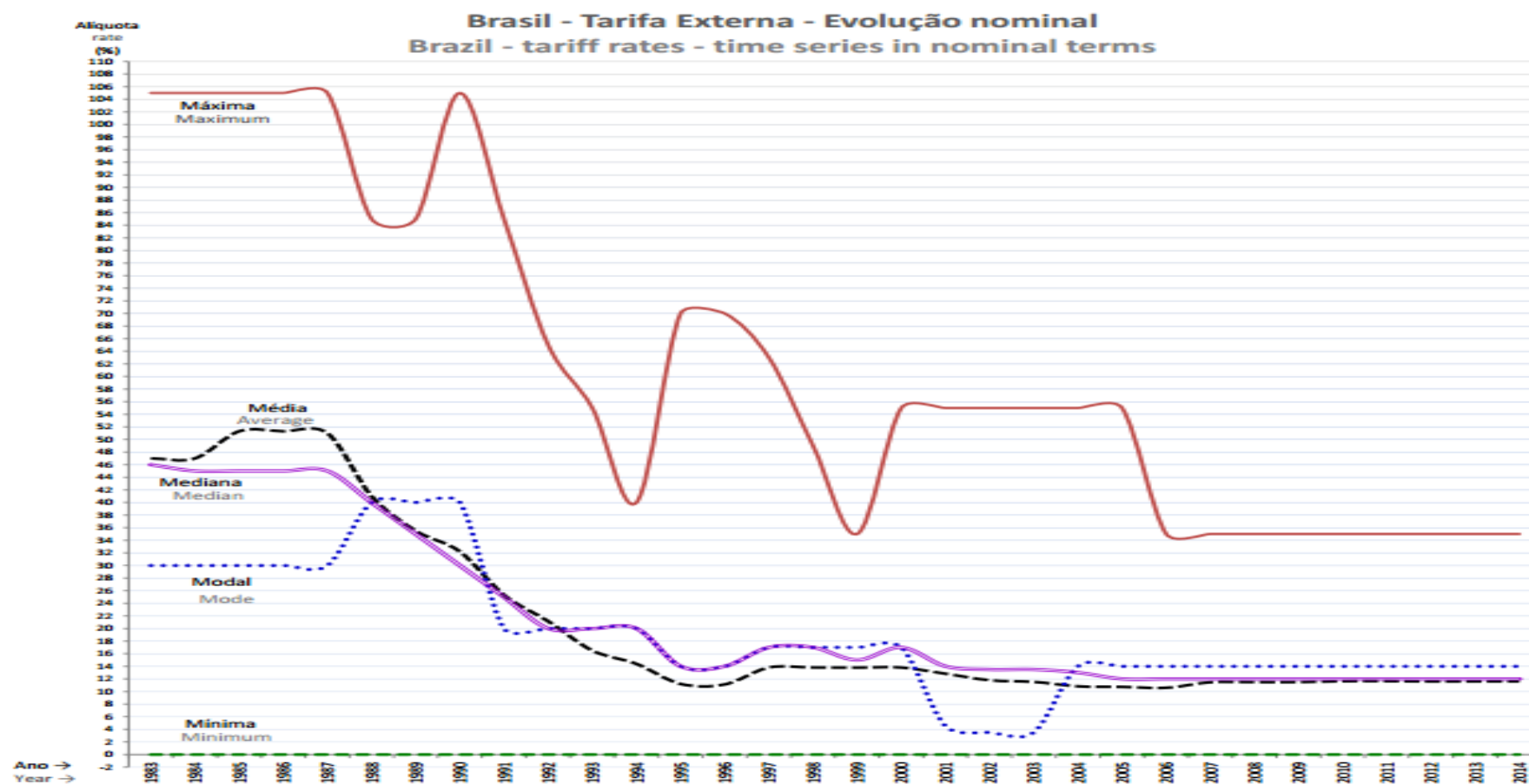


Embora não haja uma relação necessária entre o valor arrecadado e as alíquotas médias do imposto de importação, dado o caráter regulatório do tributo, é importante destacar que também as alíquotas médias do imposto de importação vêm sendo paulatinamente reduzidas, conforme o gráfico a seguir:

⁴³ Não se atribua essa característica – baixo percentual de representatividade do imposto de importação em relação às receitas arrecadadas – somente ao Brasil. Dados consolidados pelo FMI atestam que os patamares registrados no Brasil, no período de 2000 a 2009, não são muito diferentes dos registrados na China, na Colômbia, na Rússia, na África do Sul ou nos Estados Unidos – Disponível em: <data.worldbank.org/indicador/GC.TAX.IMPT.ZS>, acesso em: 24 jun 2016. E, como afirma Joaquim Ferreira MÂNGIA, “... observa-se a tendência de que quanto maior for o desenvolvimento econômico de um país, menor é a receita relativa obtida através da taxa de mercadorias importadas” (sic) – **O imposto de importação e a política aduaneira**, p.17-18.

⁴⁴ Os dados de 1985 a 2002 derivam de estudo denominado “Arrecadação da Receita Administrada pela RFB – Período de 1985 a 2002”, disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Historico85a2001.htm>>, e os dados de 2003 a 2015, da “Análise da Arrecadação das Receitas Federais”/“Tabela II – a preços correntes”, disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Ambos os acessos em: 24 jun. 2016.

Gráfico 2 - Evolução das alíquotas do imposto de importação (1983-2014)⁴⁵



⁴⁵ Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1407264386.pdf>, acesso em: 24 jun. 2016.

Veja-se que a alíquota máxima, que já foi de 105% (de 1983 a 1987, e em 1990), hoje é de 35%; e a alíquota média, que já foi de 51,3% (em 1985 e 1986), atualmente, repousa em 11,61%.

Qual seria, então, a importância de um estudo jurídico hodierno em relação a um tributo de passado tão glorioso, mas que vive fase economicamente decadente ? Busca-se responder a tal indagação no item seguinte.

1.3 ESCOPO E MOTIVAÇÃO

São realmente escassos os estudos jurídicos sobre o imposto de importação, principalmente no Brasil, a ponto de podermos relacioná-los em sintético tópico, como este. No prefácio daquela que é tida como a primeira obra científica sobre o tema, no Brasil, fruto da tese de doutorado de Américo Masset LACOMBE, defendida na Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, onde era professor assistente de Direito Tributário, em 25/08/1978, seu orientador, Geraldo ATALIBA, já asseverava que “... *carecia a nossa literatura de um estudo sério e profundo, sob o aspecto jurídico, do imposto de importação*”.⁴⁶

Repare-se que, à época, já estavam vigentes o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei nº 37/1966, diplomas que continuam a ser os principais disciplinadores do imposto de importação, e o Brasil já participava do GATT e da ALALC.

Em 1980, Hamilton Dias de SOUZA, então professor assistente de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, brinda a comunidade científica com obra também específica sobre o imposto de importação.⁴⁷ Embora sua análise seja centrada nas disposições do Código Tributário Nacional, o autor dedica sete páginas do estudo ao GATT (p. 96 a 100) e

⁴⁶ Prefácio, in LACOMBE, **Imposto de Importação**, p. VII. A tese teve ainda, como examinadores, Paulo de Barros Carvalho, Alberto Xavier, Alcides Jorge Costa, José Souto Maior Borges e Michel Temer. E, verificando-se as referências bibliográficas da obra de LACOMBE, não há nenhuma que trate da disciplina do imposto de importação. A única que expressamente menciona o imposto é um artigo que versa exclusivamente sobre o preço normal como base de cálculo, de autoria de Sebastião de Oliveira Lima. Cabe recordar, para não sermos injustos, que já havia um estudo específico sobre o imposto de importação, de autoria de MELO e REIS, ainda que com a preocupação de ser um manual – já de início, em nota explicativa, os autores reconhecem que o trabalho, levado a efeito em cerca de vinte dias, é parte de outro de maior envergadura, que seria oportunamente divulgado: **Manual do imposto de importação e regime cambial correlato**, p. 9.

⁴⁷ **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional**.

à ALALC (p. 101 e 102), que já estava em vias de substituição pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI).

E coube novamente a Geraldo Ataliba prefaciар o terceiro estudo jurídico acadêmico sobre o imposto de importação, no Brasil, efetuado por LOPES FILHO, que é parte de sua dissertação de mestrado, defendida na Universidade de Brasília, a primeira obra brasileira a analisar mais detidamente o tributo em seus aspectos aduaneiros e internacionais.⁴⁸

E essas três obras são a representação do que se escreveu sobre o imposto de importação, no século passado, na academia jurídica brasileira.⁴⁹

No início do novo século, o rol de obras sobre o imposto de importação é substancialmente ampliado, com as dissertações de Liziane Angelotti MEIRA, Miguel HILÚ NETO e André Parmo FOLLONI, e com estudo de José Eduardo Soares de MELO.⁵⁰

⁴⁸ LOPES FILHO analisa o imposto de importação no Capítulo 3, item 3.1, de sua dissertação (p. 55 a 71), mas em tópico introdutório (1.5, p. 35 a 42), trata da “... *internacionalização do Imposto de Importação*”, exatamente nosso objeto de estudo, em época na qual ainda nem existiam o MERCOSUL e a OMC. A obra de LOPES FILHO – **Regimes Aduaneiros Especiais**, de 1983 – não foi a primeira a tratar de regimes aduaneiros no Brasil – veja-se, v.g.: CARLUCI e José Floriano de BARROS, **Regimes Aduaneiros Especiais**, de 1976 – mas foi, certamente, a primeira a navegar livremente pela doutrina internacional aduaneira existente à época, como se percebe pela substancial referência bibliográfica internacional.

⁴⁹ Há ainda duas outras obras, que acabaram tendo menor repercussão. A primeira é de autoria de Sebastião de Oliveira LIMA: **O Fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira**, de 1981. E a segunda corresponde à dissertação de mestrado de Luiza Nagib, defendida em 1998, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), sob a orientação de Roque Antonio Carraza, intitulada “**O sistema tributário brasileiro e o imposto sobre a importação**”. Como estamos tratando de obras jurídicas acadêmicas, acabamos por expurgar da relação estudos que, muitas vezes, são de excelente qualidade, mas, no entanto, prestam-se a propósitos diferentes – econômico, técnico, profissional, procedimental ou mesmo preparatório para concursos. No cenário técnico, não se poderia deixar de listar o nome de um dos precursores do Direito Aduaneiro brasileiro, e nosso principal autor sobre o tema, no século passado, Roosevelt Baldomir SOSA, com destaque para: **Comentários à Lei Aduaneira**, de 1992; **A Aduana e o Comércio Exterior**, de 1996; **O controle do valor aduaneiro**, de 1998; e **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**, de 1999. Ainda na seara técnica e procedimental, merecem destaque CARLUCI – **Uma introdução ao sistema aduaneiro**, de 1996; e **Uma introdução ao direito aduaneiro**, de 1997 – e WERNECK – **Comércio Exterior e Despacho Aduaneiro**, de 1997. Na área econômica, pode-se mencionar, além dos estudos efetuados por Gerson Augusto da Silva, a obra de MÂNGIA: **O imposto de importação e a política aduaneira**, de 1983.

⁵⁰ Em prefácio à obra de MEIRA, derivada de sua dissertação de mestrado, defendida em 2001, na PUC/SP, Paulo de Barros CARVALHO já asseverava: “... *creio que os ‘tributos aduaneiros’ não tenham recebido, até aqui, tratamento jurídico-científico tão minucioso*” – **Regimes Aduaneiros Especiais**, p. 8. A autora trata do imposto de importação às páginas 111 a 130 do livro. HILÚ NETO, também em dissertação apresentada na PUC/SP, em 2000 – sob orientação de Luís Eduardo Schoueri, e tendo ainda na banca Paulo de Barros Carvalho e Susy Gomes Hoffmann – e publicada em 2003, analisou os impostos aduaneiros, entre os quais o imposto de importação – **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**, de 2003. MELO, já Livre-Docente em Direito Tributário pela PUC/SP, publicou, em 2003, obra dedicada ao tema da tributação nas

Chegamos ao fim desta breve jornada doutrinária com o livro mais atualizado sobre o tema, no Brasil, publicado em 2012, e resultante da tese de doutorado de MEIRA, na PUC/SP, sob a orientação de P. B. CARVALHO, que também o prefacia, com excerto que, por si, já nos motiva a seguir na empreitada, e que é bem assimilado na doutrina estrangeira: “*A tributação incidente sobre o comércio exterior de bens no Brasil forma complicado feixe de normas jurídicas, com perfil peculiar e traços distintivos que o apartam de outros setores do sistema constitucional tributário*”.⁵¹

É a partir desse perfil peculiar e desses traços distintivos das normas referentes não só à tributação, mas aos demais assuntos relacionados à atividade de comércio exterior, que, internacionalmente, é comum o estudo do tema em disciplina jurídica denominada “Direito Aduaneiro”, que, como se detalhará no subitem 1.4.3, possui características distintas do “Direito Tributário”.⁵²

Na comunidade internacional, o imposto de importação, de longa data, é disciplinado em codificações aduaneiras, nacionais e regionais, e esmiuçado em estudos de Direito Aduaneiro, de acordo com as particularidades da atividade aduaneira.

importações, na qual analisa o imposto de importação no Capítulo 2 – **A Importação no Direito Tributário**, p. 33-74. FOLLONI, em 2004, defende, na PUC/PR, sua dissertação sobre a tributação no comércio exterior, sob a orientação de James Marins, sendo examinado ainda por José Roberto Vieira e Romeu Felipe Bacellar Filho, tratando do imposto de importação no Capítulo 5, já com menção ao estudo de um “... *Direito Aduaneiro*” – **Tributação sobre o Comércio Exterior**, p. 56-102, e 113-124. Cabe também mencionar três estudos acadêmicos ainda não publicados: a dissertação de mestrado de Reginaldo da Silva, defendida em 2003, na PUC/SP, sob a orientação de Paulo de Barros Carvalho, intitulada “**A Regra-matriz de incidência do imposto de importação**”; a tese de doutorado defendida em 2007, na mesma PUC/SP, por Roberto Caparroz de ALMEIDA, sob a orientação de Roque Antonio Carraza, intitulada “**A tributação do comércio internacional: uma visão aduaneira**”; e nossa dissertação de mestrado, defendida em 2008, na PUC/PR, sob a orientação de Dalton Dallazem, e examinada ainda por José Roberto Vieira e Roberto Catalano Botelho Ferraz, intitulada “**Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**”. Afora tais estudos, há ainda outros que tratam de temas pontuais aduaneiros, ligados ao imposto de importação, como valoração aduaneira e classificação de mercadorias, coletâneas de artigos que envolvem o imposto de importação, e livros de menor repercussão científica, pelo caráter procedimental/técnico, ou por estarem voltados a fins profissionalizantes ou a concursos públicos.

⁵¹ **Tributos sobre o comércio exterior**, p. 19. A tese que deu origem ao livro foi defendida na PUC/SP, ainda em 2007, e intitulada “Regime jurídico dos tributos incidentes sobre o comércio exterior de bens”. O próprio P. B. CARVALHO já publicou três artigos homônimos sobre o tributo – “A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros” – em: Eurico Marcos Diniz de SANTI (org.), **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**, p. 523-539; Umberto CELLI JÚNIOR, Maristela BASSO e Alberto do AMARAL JÚNIOR (org.), **Arbitragem e comércio internacional: estudos em homenagem a Luiz Olavo Baptista**, p. 247-263; e **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**, n.1, p. 61-77.

⁵² Subitem 1.4.3, p. 32-41.

Assim, pareceu-nos atraente o tema não só pela escassez de escritos, mas, principalmente, pela perspectiva majoritariamente adotada nos livros brasileiros, um tanto dissonante da presente nas obras dos principais autores estrangeiros.⁵³ E não se realiza o presente estudo, necessariamente, com o escopo de verificar se prevalece um ponto de vista, qualquer que seja, sobre o outro, mas para que, a partir da análise das diferentes perspectivas, e dos principais acordos internacionais sobre o tema, seja possível evidenciar núcleos comuns que permitam elaborar contornos para uma regulação internacional do imposto de importação.

A tal preocupação voltamos nossos estudos, motivados pelo desafio do ineditismo e pela paixão pela temática aduaneira, “adquirida” em mais de vinte anos de atividade profissional.⁵⁴

E, para que a navegação pelas águas turvas do Direito Aduaneiro seja menos tormentosa, necessário se faz um acordo terminológico prévio, para que se aclare o que se entende, neste estudo, por “Direito Aduaneiro”, e qual o significado que atribuiremos a expressões e termos como “imposto de importação”, “tarifa” e “mercadorias”, entre outros.

1.4 ACORDO TERMINOLÓGICO PRÉVIO (...POR UM GLOSSÁRIO ADUANEIRO)

1.4.1 De que “Direito/direito” estamos falando?

A falta de definição, ou o excesso de definições conflitantes, para o direito, é um dos grandes desafios ao estudo de uma Ciência Jurídica. Como assevera Herbert L. A. HART, as definições para o direito obtidas como resultado dos

⁵³ Como os argentinos Ricardo Xavier Basaldúa e Enrique Barreira, o colombiano Germán Pardo Carrero, os mexicanos Máximo Carvajal Contreras e Andrés Rohde Ponce, os espanhóis Santiago Ibáñez Marsilla e Francisco Pelechá Zozaya, e os franceses Claude J. Berr e Henri Trémeau.

⁵⁴ Desde 1993 trabalhando na Aduana brasileira, em fronteira (Foz do Iguaçu), porto (Itajaí), aeroporto (Navegantes), em órgãos locais, regionais e centrais, na elaboração normativa – v.g., como membro da equipe redatora dos regulamentos aduaneiros brasileiros de 2002 e 2009, entre outras, na representação brasileira em foros internacionais – na OMA e no MERCOSUL, como negociador, e como membro do grupo designado para redigir o Código Aduaneiro do MERCOSUL, de 2010, como consultor internacional, com missões realizadas em vários países, pela OMA, pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID e pelo Fundo Monetário Internacional – FMI, e como julgador, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, sempre se teve o desejo de orientar também a vida acadêmica ao Direito Aduaneiro, o que se acabou concretizando nas graduações em Administração e em Direito, na especialização em Direito Internacional, no mestrado e no doutorado. Ainda que a paixão acadêmica seja mais tardia, embora igualmente intensa, ela, por sorte, não é incompatível com a anterior, sendo o presente estudo motivado fortemente por essa feliz e lícita bigamia.

trabalhos intensos de renomados juristas, nos últimos 150 anos, são, ao mesmo tempo, esclarecedoras e causadoras de perplexidade, pois “... *projetam uma luz que nos faz ver muito do que estava escondido no direito; mas a luz é tão brilhante que nos cega para o restante e assim ainda nos deixa sem uma visão clara do todo*”.⁵⁵

Para agravar o problema, a polissemia é mal que atinge os principais institutos relacionados ao direito. Como verifica Michel VILLEY, “... *termos tais como direito natural, positivo, positivismo, norma, justiça, evocam de fato na cabeça de cada participante as mais diversas noções*”.⁵⁶ O próprio termo “direito” é polissêmico, sendo comum o seu uso, entre outros, para designar um conjunto de normas ou a disciplina encarregada do estudo de tal conjunto.

A forma como determinado autor, ou “escola”, conceitua o direito, vincula o objeto de estudo de uma Ciência Jurídica. Tal afirmação, por si só, não deve, no entanto, significar que existem vários “direitos” como ciência, ou que, em verdade, não existe nenhum. Ela apenas nos mostra o forte vínculo que o direito possui com a linguagem.⁵⁷

Não ousaríamos afirmar, aqui, que as definições expostas pelos grandes mestres, para o direito, são incorretas ou incompletas. Esclarecemos, porém, que essas definições, muitas vezes, apontam para uma diferente forma de análise do objeto de estudo do Direito, o que, paradoxalmente, enriquece, pela multidisciplinariedade, e empobrece, pela falta de método, o direito.

Buscando discernir os possíveis enfoques diante da investigação do fenômeno jurídico, Tércio Sampaio FERRAZ JÚNIOR, utilizando a classificação de Theodor Viehweg, traz-nos as perspectivas zetética e dogmática. No enfoque zetético – do grego “*zetein*”: perquirir – acentua-se o aspecto “pergunta”, pondo-se em dúvida as opiniões – partindo de evidências, podendo ser dispensadas as premissas, se seus enunciados não forem verificáveis ou comprováveis – sendo as questões infinitas e com função especulativa explícita, configurando-se o problema como um “ser” – que é algo ? – com predomínio da função informativa da

⁵⁵ **O Conceito de direito**, p. 6.

⁵⁶ **Filosofia do direito: definições e fins do direito: os meios do direito**, p. 9.

⁵⁷ Para um apanhado histórico e didático das vertentes teóricas originadas no âmbito da filosofia da linguagem que influenciaram a filosofia do Direito, ver Cesar Antonio SERBENA, Da filosofia da linguagem à linguagem do direito: possibilidades de investigação atuais, in Ricardo Marcelo FONSECA (org.), **Direito e Discurso – discursos do direito**, p. 67-77.

linguagem.⁵⁸ Já o enfoque dogmático – do grego “*dokein*”: ensinar, doutrinar – por sua vez, acentua o aspecto “resposta”, partindo de premissas não questionáveis (dogmas), sendo as questões finitas, com função diretiva explícita, configurando-se o problema como um “dever-ser” – como deve-ser algo ? – com predomínio da função diretiva da linguagem, buscando possibilitar uma decisão e orientar a ação.⁵⁹

Para distinguir a ciência jurídica, que opera com juízos hipotéticos descritivos, dos textos de direito positivo, que operam com comandos prescritivos, utiliza-se uma metalinguagem, estabelecendo que as proposições normativas formuladas pela ciência jurídica, que descrevem o direito, podem ser verdadeiras ou falsas, enquanto que as normas de dever-ser, que prescrevem comportamentos, podem ser válidas ou inválidas.⁶⁰

Como esclarece José Roberto VIEIRA:

*O Direito Positivo, como complexo de normas em vigor num determinado tempo e lugar, destinando-se à disciplina da vida em sociedade, lança mão de uma linguagem prescritiva de condutas desejadas. Já a Ciência do Direito, fazendo do Direito Positivo o seu objeto, para descrevê-lo, ordená-lo e hierarquizá-lo, explicando-o, constitui-se como metalinguagem de cunho cognoscitivo e descritivo-explicativo.*⁶¹

Adota-se, no presente trabalho, no que se refere aos aspectos jurídicos, uma perspectiva dogmática. Assim, quando aqui se fala em Direito, com inicial maiúscula, faz-se referência à Ciência Jurídica, conhecida ainda como Ciência do Direito ou Dogmática Jurídica, que tem por objeto o estudo do direito, com minúsculas, também designado comumente como direito positivo.

Como a análise a ser aqui efetuada tem carga interdisciplinar, com forte influência de aspectos econômicos, principalmente na construção da nova ordem do comércio internacional, há que se esclarecer que a formulação de políticas econômicas passa a ser de maior importância, para o nosso estudo, quando consubstanciada em normas. E a sistematização de tais normas, o que se pode visualizar em uma perspectiva dogmática, fornece-nos elementos para a condução da presente empreitada, que é de cunho jurídico.

⁵⁸ FERRAZ JÚNIOR, **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**, p. 40-43 *passim*.

⁵⁹ *Idem*.

⁶⁰ Na linha de uma teoria pura do Direito, conforme Hans KELSEN, **Teoria pura do direito**, p. 82; **Teoria geral do direito e do Estado**, p. 161; e **Teoria geral das normas**, p. 214-215.

⁶¹ A Noção de Sistema no Direito, in **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, p. 60.

É preciso destacar que a manifestação jurídica dos aspectos econômicos não se resume à mera produção legislativa, mas se estende à aplicação das normas dela decorrentes. Ao cientista do Direito, assim, incumbe analisar o comando normativo extraído do texto de direito positivo, que, por sua vez, representa a versão, em linguagem prescritiva, *v.g.*, que o político deu à proposta do economista. Como resultado de tal análise, objetiva-se entendimento sobre o conteúdo da norma, que, aplicada, produz, entre outras, consequências econômicas.

Como adverte P. B. CARVALHO, endossando as diferenças e a complementaridade entre as disciplinas:

[...] o direito não pede emprestados conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, não temos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação.⁶²

Assim, quando necessária ao desenvolvimento do estudo, será empreendida a conversação pertinente, sempre sem perder de vista o escopo jurídico da análise.

1.4.2 De que “Aduana” estamos tratando?

Antes de tratar propriamente das funções da Aduana, cabe tecer alguns comentários sobre a origem dos termos “Alfândega” – utilizado em países de língua portuguesa – e “Aduana” – utilizado indistintamente em países de língua espanhola e portuguesa, assim como no francês “*douane*” e no italiano “*dogana*” – aclarando o porquê de nossa opção pelo termo “Aduana”.

O primeiro registro da palavra “*alfandegua*”, em língua portuguesa, data de 1392, conforme Índice do Vocabulário do Português Medieval, tendo o termo surgido do árabe “*al-fundaq/al-funduq*”, que significa “... *estalagem, hospedaria, alojamento de mercadores e suas mercadorias*”, e evoluído para “*alfandega*” (Século XV), tendo

⁶² O Absurdo da Interpretação Econômica do “Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – o Paradoxo da Interdisciplinariedade, *in* Ives Gandra da SILVA MARTINS e João Bosco Coelho PASIN (org.), **Direito Financeiro e Tributário Comparado: estudos em homenagem a Eusébio González García**, p. 253-254.

o significado atual predominante de “... *repartição pública, geralmente localizada nas fronteiras de região, país etc., onde se inspecionam bagagens e mercadorias em trânsito e onde se efetua a cobrança de taxas correspondentes de entrada e saída; aduana*”.⁶³

Contudo, com o passar do tempo, principalmente no último século, a palavra “Alfândega” passou a ser menos utilizada que “Aduana” para designar o órgão encarregado do controle da entrada e da saída de mercadorias.⁶⁴

No Brasil, é mais frequente a utilização do termo Alfândega para designar locais/unidades – v.g., Alfândega do Porto de Santos e Alfândega do Aeroporto Internacional do Galeão – ou nas variações do verbo alfundegar – v.g., recintos alfundegados, alfundegamento.⁶⁵

⁶³ Apud Antonio HOUAISS e Mauro de Salles VILLAR, **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**, p. 151. Acrescentem-se ainda os significados de Alfândega no “**Vocabulário Portuguez & Latino**” (1728), de Raphael BLUTEAU, v.1, p. 240 – “*Cafa publica com tribunal, em que affitte o Provedor dela, com Efcritvaõs, &c. para cobrar os direitos das mercadorias, q entraõ*” (sic) – no “**Diccionario da língua portuguesa**” (1789), de A. M. SILVA, v.1, p. 90 – “*Aduana, casa onde se dão ao manifesto, e registo as fazendas, que entrão e saiem, e onde se arrecadão os direitos de entrada e sahida*” (sic) – e no “**Diccionario da Língua Brasileira**” (1832), de Luiz Maria da Silva PINTO – “*Casa, onde se dão ao manifesto as fazendas e se pagão os direitos de entrada e sahida*” (sic) – todos disponíveis em: <www.brasiliana.usp.br/pt-br>, acesso em: 24 jun. 2016. A expressão utilizada para designar a Aduana em árabe é “*jumruk*”, sendo que “*funduq*” continua a ser utilizado para estalagem, pousada – o termo “*al*”, que vem ao início de “*al-funduq*”, corresponde ao artigo definido – conforme Munir BAALBAKI, **Al-Mawrid**, p. 835. Há ainda quem aponte a origem grega da palavra: Aurélio Buarque de HOLANDA FERREIRA, **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**, p. 82.

⁶⁴ No Brasil, a tradução de GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* – para o português, em 1948, pela Lei nº 313, como “*Acôrdio Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio*” (sic), já sinalizava para a escolha do termo “Aduana”, embora nossa tarifa seguinte, veiculada pela Lei nº 3.244/1957, ainda fosse denominada de “Tarifa das Alfândegas”. Em 1966, o Decreto-Lei nº 37/1966, principal norma brasileira sobre a matéria, utiliza os termos “aduanero(a)” mais de uma centena de vezes, limitando-se a tratar de “alfândega” apenas oito vezes, para designar “recintos alfundegados” ou unidades (“Alfândegas”) a serem instaladas. No mesmo ano, a “Tarifa das Alfândegas”, tratada pelo Decreto nº 63/1966, é chamada de “Tarifa Aduaneira”, no corpo do próprio texto normativo (art. 5º). A partir daí, passa a ser rara a utilização do termo “Alfândega” no Brasil. Hoje, a Aduana brasileira, inserida na estrutura da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tem como órgãos máximos a “Subsecretaria de **Aduana** e Relações Internacionais – SUARI” e a “Coordenação-Geral de Administração **Aduaneira** – COANA”. E não é diferente em Portugal, onde existe uma Autoridade Tributária e **Aduaneira**. Ainda mantém a designação Alfândega para o serviço nacional, embora utilizem a expressão “Pauta **Aduaneira**” para designar a “Tarifa Aduaneira”, Angola (Serviço Nacional das **Alfândegas**) e Moçambique (Direção Geral das **Alfândegas**), por exemplo. Sítios “web” das Administrações Aduaneiras disponíveis no Apêndice II, p. 550-557.

⁶⁵ Atualmente, as 26 Alfândegas do Brasil estão, em regra, nos maiores portos e aeroportos do país, sendo relacionadas na Portaria RFB nº 1.403, de 03/10/2013, havendo ainda outras espécies de unidades com atribuições aduaneiras, como Inspetorias. As variantes do verbo “alfundegar” estão presentes em 99 ocasiões, em nosso Regulamento Aduaneiro, que não cita nenhuma vez a palavra “Alfândega” – tendo “alfundegar” o sentido técnico de “... *tornar possível a realização de operações aduaneiras*” – conforme arts. 5º a 14 do Regulamento.

Assim, as menções a uma “Alfândega brasileira”, que reconhecemos não serem incorretas, mas apenas menos usuais, acabam restritas ao público leigo ou saudosista. Daí nossa opção de utilizar, neste estudo, expressões como “Direito Aduaneiro”, “Tarifa Aduaneira”, “legislação aduaneira” e “Organização Mundial das Aduanas”, em vez de “Direito Alfandegário”, “Tarifa Alfandegária”, “legislação alfandegária” e “Organização Mundial das Alfândegas”.

A etimologia da palavra “Aduana”, por sua vez, mereceu aprofundada análise de BASALDÚA, sendo tão controversa quanto, ou até mais polêmica que, a do termo “Alfândega”, cabendo destacar que, majoritariamente, sustenta-se que deriva do árabe – nas variações “*adayuán*, *dyuan*, *diwána*, *divanum*, *dirán*, *diouan*, *diwán*, e *diuan*” – significando, em regra, “registro”, ou a “... *repartição onde se efetuam os registros*” relativos a entradas e saídas de mercadorias.⁶⁶ Em inglês (“*customs*”) e italiano (“*dogana*”), encontram-se ainda indicações peculiares de origem.⁶⁷

Em língua portuguesa, o vocábulo “*aduanas*” encontra registro ainda mais antigo (1383) do que “*alfandegua*”, conforme Índice do Vocabulário do Português Medieval, sendo o termo originário do árabe “*diwán*”, proveniente do persa, com os mesmos significados de “registro” e “escritório/repartição”, hoje sendo a palavra sinônima de Alfândega.⁶⁸

A Aduana é, assim, um órgão existente em praticamente todos os países, que tem por função, basicamente, o controle da entrada e da saída de mercadorias, no âmbito de um determinado território.

⁶⁶ BASALDÚA destaca ainda obras que sustentam a origem persa, e, minoritariamente, grega – *Introducción...*, *op. cit.*, p. 19-23.

⁶⁷ No inglês, já se destacou aqui que SMITH afirmava que os chamados impostos aduaneiros (“*duties of customs*”) pareciam possuir tal denominação, em língua inglesa, por refletirem pagamentos costumeiros - “*customary payments*” – *An inquiry into the nature...*, *op. cit.*, excerto transcrito no item 1.2 deste estudo, p. 6. No italiano, BASALDÚA destaca, amparado no “*Diccionario General Etimológico de La Lengua Española*”, de Roque Barcia, que, segundo alguns, a palavra “aduanas” procede de “*duxana*” por referência aos direitos do “*Dux*” ou de “*dogana*”, por referência aos direitos sobre as mercadorias que entravam em Veneza, que arrecadava o “*Doge*” ou “*Dux*” – *Introducción...*, *op. cit.*, p. 68.

⁶⁸ *Apud* HOUAISS e VILLAR, *Dicionário Houaiss da Língua...*, *op. cit.*, p. 92. Acrescentem-se ainda os significados de Aduana no *Vocabulário Português...*, *op. cit.*, p. 137 – “*Aduana em alguns Autores Portuguezes fe acha por Alfandega*” – no *Diccionario da língua portuguesa...*, *op. cit.*, p. 47 – “*Alfandega. Direito que nella se paga*” – e no *Diccionario da Língua Brasileira...*, *op. cit.* – “*por Alfandega, desusado*” – todos disponíveis em: <www.brasiliiana.usp.br/pt-br>, acesso em: 24 jun. 2016. A expressão em árabe “*ad-diwán*” – “o registro”, tendo “*ad*”, em verdade, a mesma função que “*al*”, não se pronunciando o “*l*” – é ainda encontrada em BAALBAKI, *Al-Mawrid...*, *op. cit.*, p. 558. Também aponta a origem árabe da palavra HOLANDA FERREIRA, *Novo Dicionário Aurélio...*, *op. cit.*, p. 50.

Como afirmou BASALDÚA, há praticamente três décadas, ao debater o que aparentemente seriam as três funções da Aduana – arrecadar os tributos aduaneiros, aplicar proibições/restrições à importação/exportação e controlar o fluxo internacional de mercadorias: “... a função da Aduana consistente no controle do fluxo internacional de mercadorias nos parece... uma função primordial, que preexiste ou possibilita o exercício das funções de arrecadar tributos aduaneiros e aplicar proibições à importação e à exportação”.⁶⁹

Como visto no item 1.2, a Aduana, no Brasil e internacionalmente, teve, entre suas principais atividades históricas, a arrecadação dos tributos devidos na importação. Contudo, com o decréscimo da importância dos tributos aduaneiros como fonte de renda, a Aduana, no Século XXI, passa a desenvolver ainda outras atividades de controle do fluxo de comércio exterior, tendo como desafio o balanceamento entre a facilitação comercial – buscando mecanismos para simplificar, dar fluidez e não obstaculizar o comércio lícito – e a segurança do comércio – combatendo as práticas ilícitas.⁷⁰

Essas novas atividades não confrontam, mas endossam a função da Aduana de controlar o fluxo de comércio exterior.⁷¹

⁶⁹ Tradução livre de: “La función de la Aduana consistente en el control del tráfico internacional de mercaderías nos parece, en cambio, una función primordial, que preexiste o posibilita el ejercicio de las funciones de percibir tributos aduaneros y aplicar prohibiciones a la importación y a la exportación” – **Introducción...**, op. cit., p. 211.

⁷⁰ Item 1.2, p. 13-19. Sobre o tema da facilitação comercial, e sua recepção traumática no Brasil, tratam Cristiano MORINI, Luiz Henrique Travassos MACHADO, Rodrigo Mineiro FERNANDES, e TREVISAN, A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios, **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 13, p. 46. Tal artigo conjunto foi ainda publicado, em versão adaptada, em inglês, com a colaboração de Paulo Costacurta de SÁ PORTO: “An applied case of Customs compliance and Trade Facilitation in Brazil: ‘Blue Line’ – Diagnosis and Challenges”, **Customs Scientific Journal – Europe**, v. 5, n. 1, 2015, p. 47-58 – disponível em: <<http://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/article/view/500/517>>, acesso em 24 jun.2016. Como conclui Flávio José Passos COELHO, o balanceamento entre facilitação e segurança não só é possível, como essencial para uma receita de evolução das relações internacionais de comércio – **Facilitação comercial: desafio para uma Aduana moderna**, p. 154. Sobre a facilitação e as atividades aduaneiras, ver ainda: Julio Carlos LASCANO, *Aduanas: de la facilitación del comercio a la tentación del proteccionismo*, in ROHDE PONCE, (coord.), **Crisis Financiera Global: impactos en la actividad aduanera (V Reunión Mundial de Derecho Aduanero)**, p. 135-160; e Pablo LABANDERA, *La “facilitación de comercio” como uno de los “nuevos temas del comercio internacional” – su trascendencia para el Derecho Aduanero*, in Juan Patricio COTTER (coord.), **Estudios de Derecho Aduanero – homenaje a los 30 años del Código Aduanero**, p. 63-91.

⁷¹ Nesse sentido, BASALDÚA aponta que as Aduanas, em sua função essencial de controlar o fluxo de comércio exterior, diante da realidade internacional pós 11 de setembro de 2001, devem conciliar a segurança com a facilitação do comércio, por meio do uso de técnicas modernas como análise de riscos e meios de detecção idôneos – *La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes*, **Revista de Estudios Aduaneros**, 1. sem. 2007, p. 48, disponível em: <<http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Basaldua.pdf>>, acesso em: 24 jun. 2016. Também Germán PARDO CARRERO reconhece novas funções para a Aduana, derivadas de acordos no âmbito da OMC –

Como se destaca no documento intitulado “Visão de Futuro para a Aduana Brasileira”, publicado pela Receita Federal em 2012:

As aduanas são órgãos estatais especializados que respondem pelo controle e fiscalização do fluxo internacional de bens, mercadorias e veículos. Desde os primórdios da história dos estados, de simples órgãos de arrecadação tributária, passaram a desempenhar funções econômicas e não econômicas relacionadas a uma crescente agenda de interesses tutelados pelos estados modernos [...] ⁷²

A publicação oficial brasileira não destoa da definição de “Aduana” constante do Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais, publicado pela Organização Mundial das Aduanas, por sua vez derivado do Capítulo 2 do Anexo Geral da Convenção de Quioto Revisada – “*Customs*”/“*Douane*”:

O serviço governamental que é responsável pela aplicação da legislação aduaneira e pela arrecadação dos direitos e tributos, e que é ainda encarregado da aplicação de outras leis e regulamentos relativos à importação, à exportação, ao movimento e à armazenagem de mercadorias. ⁷³

A partir de tais definições harmônicas de Aduana, que são acolhidas no presente estudo, e da definição de Direito acordada no subitem 1.4.1, passa-se a analisar o conteúdo de um Direito Aduaneiro. ⁷⁴

Razón de ser del Derecho Aduanero, in PARDO CARRERO (org.), ***El Derecho Aduanero en el siglo XXI***, p. 73. Ainda sobre as crescentes funções da Aduana, tratam: COTTER, ***Las infracciones Aduaneras***, p. 5-14; e Horácio Félix ALAIS, ***Los principios del Derecho Aduanero***, p. 24-40.

⁷² Entre os interesses tutelados pela Aduana, o documento destaca a **regulação econômica**, mediante equalização de preços, incentivos ao desenvolvimento econômico; aplicação de medidas de defesa comercial, arrecadação de tributos e manutenção do ambiente concorrencial; a **segurança pública e do Estado** – combatendo o contrabando e a movimentação ilícita de recursos, entre outros – e a **proteção à sociedade** – v.g., em relação à saúde pública, ao meio ambiente, ao patrimônio histórico, cultural e artístico e aos direitos do consumidor – Visão de Futuro para a Aduana Brasileira, p. 4 – Disponível em: <<http://www.dsbn.org.br/site/docs/DocumentoAduana.pdf>>, acesso em: 24 jun. 2016.

⁷³ Tradução livre, a partir das versões autênticas em inglês – “*Customs: The Government Service which is responsible for the administration of Customs law and the collection of duties and taxes and which also has the responsibility for the application of other laws and regulations relating to the importation, exportation, movement or storage of goods*” – e em francês – “*Les services administratifs responsables de l'application de la législation douanière et de la perception des droits et taxes et qui sont également chargés de l'application d'autres lois et règlements relatifs à l'importation, à l'exportation, à l'acheminement ou au stockage des marchandises*” – conforme OMA, ***Glossary of International Customs Terms*** – disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/resources/~media/949B39871CE147BAB2667EC6758F29C8.ashx>> – e OMA, ***Glossaire de Termes Douaniers Internationaux*** – disponível em: <http://wcoomdpublishings.org/downloadable/download/sample/sample_id/152/>. Ambos os acessos em: 24 jun. 2016.

⁷⁴ Subitem 1.4.1, p. 26-27.

1.4.3 O “Direito Aduaneiro”

É preciso destacar, logo de início, que não se busca, no presente tópico, “proclamar a independência” ou defender a autonomia científica de um Direito Aduaneiro, medida a nosso ver incipiente e insipiente, para este ou qualquer “ramo” jurídico, diante da unidade do Direito. Contudo, a exemplo de outras ciências, para ser bem estudado, o Direito necessita ser dividido e ter as suas partes objetivamente discriminadas.⁷⁵

Falamos, assim, do Direito Aduaneiro como uma disciplina jurídica didaticamente autônoma, sem descuidar de sua relação com os demais “ramos” jurídicos. É como estudar o sistema digestivo, ou respiratório, *v.g.*, nitidamente relacionado com outros sistemas presentes no corpo humano, analisando o todo, didaticamente, em partes, sempre com a consciência de que existe o todo, e de que as partes são relacionadas e interagem.⁷⁶

Nessa linha, parece pouco profícuo ingressar em discussões sobre um eventual “reconhecimento” da autonomia do Direito Aduaneiro, aqui ou acolá. Pelo exposto nos tópicos anteriores, percebe-se que as operações de importação e exportação estão sob o controle de um órgão denominado Aduana, tanto no que se refere à tributação de comércio exterior, quanto em relação à aplicação de restrições e proibições, e que é inegável que existe uma disciplina jurídica específica de tais matérias. É dessa disciplina jurídica que se ocupa o Direito Aduaneiro, seja ou não oficialmente “reconhecido”.⁷⁷

⁷⁵ Miguel REALE, **Lições preliminares de direito**, p. 335.

⁷⁶ Em oportunidades anteriores discutimos as características de um Direito Aduaneiro – Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul, *in* Wagner MENEZES (coord.), **Estudos de Direito Internacional**, p. 382-387 – e o que o distingue do Direito Tributário – Direito Aduaneiro e Direito Tributário..., *op. cit.*, p. 11-55.

⁷⁷ No Brasil, SOSA, ainda em 1996, afirmava que “... no nosso país ainda não se reconhece a existência do Direito Aduaneiro como ramo autônomo ou especializado” – **A Aduana e o Comércio** ..., *op. cit.*, p. 59. CARLUCI afirma, poucos anos depois, que “... o problema da autonomia não é pacífico, porém, internacionalmente o Direito Aduaneiro já tem sua autonomia reconhecida em muitos países e já começa a ganhar terreno no Brasil” (sic) – **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 25. Regina Helena COSTA, em 2004, afirma que “... [n]ão obstante apresente seu objeto razoável desenvolvimento, o Direito Aduaneiro não desfruta, no presente momento, de autonomia de caráter científico, etapa cujo alcance dependerá da evolução da disciplina normativa pertinente, bem como da elaboração de estudos mais aprofundados”, sendo recomendável enquadrá-lo “... como uma disciplina de síntese ou ramo multidisciplinar do direito”, mas que “... a homogeneidade das normas que perfazem o objeto do Direito Aduaneiro, qual seja, a disciplina do tráfego de pessoas e bens no território aduaneiro, assim como do comércio exterior, ensejam sua autonomia para fins didáticos” – Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro, *in* Vladimir Passos de FREITAS (coord.), **Importação e exportação no direito brasileiro**, p. 20 e 36. No mesmo sentido, da autonomia para fins didáticos, BARROS, **O novo Direito Aduaneiro**, p. 164; e

Entendemos, particularmente, que os “ramos” ou disciplinas jurídicas se desenvolvem a partir de legislação específica (direito positivo), que passa a constituir o objeto de estudo de uma ciência (Direito), didaticamente subdividida para que possa ser melhor visualizada, de acordo com as características ou peculiaridades de cada “ramo”, que coexistem com atributos comuns a todos os “ramos”.

Nesse sentido, definimos **Direito Aduaneiro** como o segmento do Direito que se dedica ao complexo de normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não-tarifárias nas importações e exportações.⁷⁸

Adotamos, assim, conceito que não destoa significativamente, embora tenha diferente abrangência, daquele encontrado nos ensinamentos de estudiosos que se dedicaram ao tema internacionalmente, ressaltando, desde já, que, nas obras estrangeiras, não se faz, em regra, a distinção aqui efetuada entre a Ciência do Direito e o direito positivo.

Na França, BERR e TRÉMEAU, destacando as dificuldades em definir o Direito Aduaneiro, acordam que, de um ponto de vista global, destina-se certamente

Um intróito ao Direito Aduaneiro, p. 22. FOLLONI, tomando de empréstimo argumentação de José Souto Maior Borges, arremata: “... desde que se admita que há um Direito Tributário, um Direito Administrativo, [...] enquanto ciências que descrevem as normas específicas reguladoras daqueles segmentos da vida social, impõe-se que se admita também um Direito Aduaneiro” – **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 59. Em obra mais recente, FOLLONI afirma que a questão da autonomia de um ramo do direito apresenta, pelo menos, duas vertentes: uma no plano da criação legislativa e outra em relação à discussão acadêmica – uma no direito positivo e outra no estudo que dele se faz – **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**, p. 41-42.

⁷⁸ Definição que adotamos desde 2005 – cf: **Direito Aduaneiro da Integração...**, *op. cit.*, p. 383; **Direito Aduaneiro e Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 40-41; **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**, p. 70; e, em companhia de MORINI, MACHADO e FERNANDES, em **A Linha Azul...**, *op. cit.*, p. 39. Destaque-se que, ao utilizarmos a palavra “restrição”, estamos tratando também das proibições, que entendemos como restrições absolutas – A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições, in **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**, p. 412, a despeito de a expressão “alargada” em algumas codificações aduaneiras, como a argentina, equivaler a proibições. O Código Aduaneiro Argentino, em sua Seção VIII, intitulada “Proibições à Importação e à Exportação” (arts. 608 a 634), classifica as proibições em absolutas, que impedem a todas as pessoas de importar ou exportar determinada mercadoria, ou relativas, que impedem apenas algumas pessoas. Juan Martín JOVANOVICH recorda que, embora o texto faça menção somente a proibições, isso não quer dizer que o Código não contemple a possibilidade de estabelecer restrições, visto que se faz referência a elas em vários artigos – *Las Restricciones Directas en el Código Aduanero del MERCOSUR*, **Revista de Estudios Aduaneros**, n. 9, p. 56 – Disponível em: <<http://www.iaea.org.ar/revistas/9/jovanovich.pdf>>, acesso em: 24 jun. 2016. BASALDÚA dispõe que as restrições indiretas “... não impedem de forma absoluta a importação ou a exportação, mas a dificultam”, incluindo todos os tributos que gravam a importação ou exportação como restrições indiretas, e as proibições, na definição do Código Aduaneiro Argentino, como restrições diretas – **MERCOSUR y Derecho de la Integración**, p. 156.

a “... permitir aos poderes públicos um controle sobre o fluxo de mercadorias que entram no seu território aduaneiro ou dele saem”.⁷⁹

Na Argentina, BASALDÚA define o Direito Aduaneiro como “... o conjunto de normas jurídicas, posicionadas na esfera do Direito Público, que têm por objeto regular o intercâmbio internacional de mercadorias”.⁸⁰

Na Colômbia, PARDO CARRERO, por sua vez, assinala que o Direito Aduaneiro, em termos gerais, é o “... conjunto de regulações concernentes ao ingresso ou saída de mercadorias em relação a determinado território”.⁸¹

Na Espanha, Francisco PELECHÁ ZOZAYA, já contemplando a realidade comunitária, e acrescentando ainda à definição o fluxo de pessoas, destaca ser o Direito Aduaneiro “... o conjunto de normas de direito público que regulam a entrada e a saída de mercadorias e pessoas do território de um país ou grupo de países”.⁸²

No México, ROHDE PONCE, em linhas mais abrangentes, sustenta que o Direito Aduaneiro é o

[...] conjunto de instituições e princípios que se manifestam em normas jurídicas que regulam a atividade aduaneira do Estado, as relações entre o

⁷⁹ Adaptação de: “A vrai dire, les difficultés commencent dès qu’il s’agit de définir le droit douanier [...] D’un point de vue global, le droit douanier est à coup sûr destiné à permettre aux pouvoirs publics un contrôle sur les flux de marchandises entrant sur le territoire douanier ou en sortant” – **Le Droit Douanier**..., op. cit., 71-72.

⁸⁰ Tradução livre de: “... el conjunto de normas jurídicas, ubicadas en la esfera del Derecho Público, que tienen por objeto regular el tráfico internacional de mercaderías” – *El derecho aduanero y la Organización Mundial del Comercio*, in COTTER (coord.), **Estudios de Derecho Aduanero: homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine**, p. 3 – sendo semelhante, apenas excluindo a expressa menção ao Direito Público, à definição encontrada em obra mais recente do autor argentino: **Tributos al Comercio**..., op. cit., p. 503. As definições são mais sintéticas, mas cabem dentro daquela constante da obra inaugural do autor, que detalha as matérias aduaneiras – **Introducción**..., op. cit., p. 166 – “... conjunto de normas atinentes à importação e à exportação de mercadoria, cuja aplicação se atribui à Aduana, pelo qual se regula sua estrutura e suas funções, determinam-se os regimes aos quais se deve submeter a mercadoria que se importa ou exporta e se estabelecem diversas normas referentes aos tributos aduaneiros, aos ilícitos aduaneiros e aos procedimentos e recursos ante as aduanas” – Tradução livre de: “... conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercadería, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones, se determinan los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas”.

⁸¹ Tradução livre de: “... conjunto de regulaciones concernientes al ingreso o salida de mercancías respecto de un determinado territorio” – *Razón de ser del derecho aduanero*, in PARDO CARRERO (org.), **El Derecho Aduanero en el Siglo XXI**, p. 52. Na mesma linha, o argentino COTTER afirma que o Direito Aduaneiro é o “... conjunto de normas de derecho público que regulan o ingreso e egresso das mercadorias do território aduaneiro” – Tradução livre de: “... conjunto de normas de derecho público que regulan el ingreso y el egreso de las mercaderías del territorio aduanero” – **Las Infracciones Aduaneras**..., op. cit., p. 14.

⁸² Tradução livre de: “... el conjunto de normas de Derecho público que regulan la entrada y salida de mercancías y personas del territorio de un país o grupo de países” – **Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario**, p. 16.

Estado e os particulares que intervêm em tal atividade, a infração a essas normas, suas correspondentes sanções e os meios de defesa dos particulares em face do Estado.⁸³

E, ainda no México, Máximo CARVAJAL CONTRERAS identifica quatro características comuns entre diversas definições de Direito Aduaneiro: “... conjunto de normas jurídicas... relativas ao comércio exterior de mercadorias... pelo movimento de entrada e saída no território de um país... aplicável também às pessoas que intervêm em tais atividades”; concluindo, a partir da união de tais características, ser, o Direito Aduaneiro, o conjunto de normas jurídicas que regulam, por meio de um ente administrativo, as atividades ou funções do Estado em relação ao comércio exterior de mercadorias que, em seus diferentes regimes, entrem no ou saiam do território aduaneiro, assim como os meios nos quais sejam conduzidas e as pessoas que intervenham em qualquer fase da atividade ou que violem as disposições jurídicas.⁸⁴

No Brasil, merecem destaque as definições trazidas por SOSA: Direito Aduaneiro como ramo especializado, de caráter administrativo, que regula a conduta dos agentes privados e públicos que interagem no comércio exterior; por CARLUCI: “... conjunto de normas e princípios que disciplinam juridicamente a política aduaneira, entendida esta como a intervenção pública no intercâmbio internacional de mercadorias...”; por R. H. COSTA, igualmente tratando de um conjunto de normas, que “... disciplinam as relações decorrentes da atividade estatal destinada ao controle do tráfego de pessoas e bens pelo território aduaneiro, bem como à fiscalização do cumprimento das disposições pertinentes ao comércio exterior”; e por

⁸³ Tradução livre de: “... conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción a esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado” – **Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera**, v.1, p. 55.

⁸⁴ Adaptação de: “... el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas” – **Derecho Aduanero**, p. 20. O mesmo autor trata de princípios aplicáveis à matéria aduaneira, em: *Principios Juridicos basicos en la materia aduaneira*, in **Academia Internacional de Derecho Aduanero –Memorias 7ª y 8ª Reunión Mundial de Derecho Aduanero**, p. 347-365.

FOLLONI, como ramo do Direito que tem por objeto “... o conjunto de normas jurídicas reguladoras das atividades exercidas na Aduana”.⁸⁵

Para encerrar o rol, embora com acepção restrita ao direito positivo, destaque-se a definição de legislação aduaneira constante do Capítulo 2 do Anexo Geral da Convenção de Quioto Revisada (CQR), acompanhada do detalhamento de sua abrangência trazido pelo Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais, publicado pela Organização Mundial das Aduanas – “*Customs Law*”/“*Legislation Douanière*”:

As disposições legais e regulamentares relativas à importação, exportação, movimentação e armazenagem de mercadorias que a Aduana é expressamente encarregada de aplicar, e quaisquer regulamentações feitas pela Aduana em virtude de seus poderes legalmente atribuídos. (CQR)

Em geral, a legislação aduaneira compreende disposições sobre: - as atribuições, poderes e responsabilidades da Aduana, assim como direitos e obrigações dos operadores/intervenientes, - os diversos regimes aduaneiros, bem como as condições e formalidades relativas à sua aplicação, - os elementos relacionados à aplicação de direitos e tributos sobre importação e exportação, - a natureza e as consequências jurídicas de infrações aduaneiras, - as formas e meios de recurso.⁸⁶

Retomando a definição por nós proposta, ao início, e sem alterá-la em substância, apenas promovendo detalhamento, concluímos que o Direito Aduaneiro é ramo jurídico voltado ao estudo do direito (positivo) aduaneiro, que trata dos direitos e deveres tanto da Aduana como dos intervenientes aduaneiros, das matérias procedimentais referentes a despacho aduaneiro, assim como transporte e

⁸⁵ Respectivamente, em: SOSA, **A Aduana e o comércio...**, *op. cit.*, p. 66-67; CARLUCI, **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 24; R. H. COSTA, **Notas sobre a existência...**, *op. cit.*, p. 19; e FOLLONI, **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 60.

⁸⁶ Tradução livre, a partir das versões autênticas em inglês – “*The statutory and regulatory provisions relating to the importation, exportation, movement or storage of goods, the administration and enforcement of which are specifically charged to the Customs, and any regulations made by the Customs under their statutory powers. Customs law generally includes provisions concerning: - the functions, powers and responsibilities of the Customs, as well as the rights and obligations of the persons concerned, - the various Customs procedures, together with the conditions and formalities relating to their application, - the factors relating to the application of import and export duties and taxes, - the nature and legal consequences of Customs offences, - the ways and means of appeal*” – e em francês – “*L’ensemble des prescriptions législatives et réglementaires concernant l’importation, l’exportation, l’acheminement ou le stockage des marchandises que la douane est expressément chargée d’appliquer et des réglementations éventuellement arrêtées par la douane en vertu des pouvoirs qui lui ont été attribués par la loi. En général, la législation douanière comprend des dispositions sur: - les attributions, prérogatives et responsabilités des administrations des douanes, ainsi que les droits et obligations des usagers, - les divers régimes douaniers ainsi que les conditions et formalités relatives à leur application, - les éléments en rapport avec l’application des droits et taxes à l’importation ou à l’exportation, - la nature et les conséquences juridiques des infractions douanières, - les diverses voies de recours*” –, conforme OMA, **Glossary...**, *op. cit.*; e OMA, **Glossaire...**, *op. cit.*

armazenagem, dos tributos aduaneiros e das demais restrições ao comércio exterior, dos regimes aduaneiros, comuns ou especiais, das infrações e penalidades aduaneiras e do processo aduaneiro.

E é no bojo desse Direito Aduaneiro que estudaremos o imposto de importação, às vezes, afastando-nos de definições e institutos específicos do Direito Tributário. Por certo que concordamos que o imposto de importação é um tributo, ainda que passemos, por especialidade, a analisá-lo no âmbito do Direito Aduaneiro, da mesma forma que não duvidamos de que os tributos sejam receitas, ainda que os estudemos, por especialidade, no âmbito do Direito Tributário, e não do Direito Financeiro.

Essa demarcação é alinhada com nosso propósito de buscar contornos para uma regulação internacional da incidência. O imposto de importação, em regra, está inserido no corpo de codificações aduaneiras. E é tratado pela doutrina como matéria de Direito Aduaneiro, ainda que, muitas vezes, um Direito Aduaneiro Tributário.⁸⁷

⁸⁷ Para PELECHÁ ZOZAYA, o Direito Aduaneiro Tributário (ou Fiscal), como parte do Direito Aduaneiro, abrange o estudo das normas reguladoras de todos os tributos que incidem sobre o comércio exterior, o que inclui o imposto de importação, o imposto sobre o valor agregado (IVA), os direitos “*antidumping*” e compensatórios, e os direitos adicionais – **Fiscalidad sobre...**, *op. cit.*, p. 16-17. Apesar de pertinente a definição, registre-se nossa discordância em relação à sinonímia atribuída aos termos “tributário” e “fiscal”, seja pela pelo fato de o adjetivo “fiscal” identificar-se mais com “financeiro” do que com “tributário”, como destaca VIEIRA – O Direito de Crédito do Contribuinte: Excelências e Excrescências, prefácio *in* Célia Gascho CASSULI, **O Direito de Crédito do Contribuinte**, p. XVIII-XIX – seja por ensejar a utilização do termo “fiscal” diversas dúvidas sobre a abrangência do que se está tratar, como entendemos em estudo anterior – **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 26-29. BASALDÚA, ao detalhar as relações entre o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro, esclareceu que, na perspectiva por ele adotada, naquele estudo, a “relação jurídica aduaneira” constitui o gênero, sendo uma de suas espécies a “relação jurídica aduaneira tributária” que se estabelece entre a Aduana e os importadores e exportadores de uma mercadoria gravada com tributos – **Derecho Aduanero: parte...**, *op. cit.*, p. 245. Em obra mais recente, o autor argentino esclarece que “... *en la gran mayoría de los países, los tributos al comercio exterior integran ordenamientos especiales, se los denomine códigos aduaneiros o leyes generales aduaneras*”, concluindo que “... *nada nos impide considerar la existencia de un Derecho tributario aduanero o de un Derecho aduanero tributario*”, mas que “... *la finalidad del Derecho aduanero impone la especialidad de la materia, que determina entonces la existencia de particularidades, de excepciones o la diferente aplicación o, incluso, la inaplicabilidad de principios que se proclaman como generales y propios del Derecho tributario*” – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 508. Também indiferentes às expressões direito aduaneiro tributário ou direito tributário aduaneiro, além de BASALDÚA, Juan José A. SORTHEIX – *La estructura del hecho gravado por los derechos de importación*, **Revista Derecho Aduanero**, p. 289; e Mario A. ALSINA e Juan Patricio COTTER MOINE, **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias**, T. IV, arts. 585 a 672, p. 149. Ainda sobre as distinções entre a relação jurídica tributária e a relação jurídica aduaneira, trata Enrique C. BARREIRA – *La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera*, **Revista de Estudios Aduaneros**, 1. sem. 2007, p. 55-74, disponível em: <<http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira1.pdf>>, acesso em: 24 jun. 2016.

Mesmo no Brasil, onde ainda não temos efetivamente um “Código Aduaneiro”, a delimitação do Direito Aduaneiro já é feita na doutrina, *v.g.*, nas obras aqui citadas, e na jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DIREITO ADUANEIRO. CARACTERÍSTICAS. DESPACHO ADUANEIRO. CONCEITO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIA. EXIGÊNCIA DE CAUÇÃO. LEGALIDADE. RAZOABILIDADE. FECHAMENTO DE CÂMBIO. BANCO CENTRAL DO BRASIL. VALOR DA CAUÇÃO. PEDIDO NOVO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO. 1. A internalização de mercadoria importada deve se submeter às regras aduaneiras que protegem mais do que a arrecadação fiscal, isto é, protegem a segurança das fronteiras, a hígida relação comercial e o salutar trânsito de pessoas. 2. **O Direito Aduaneiro não se resume a um conjunto de disposições pertinentes ao controle de exigências fiscais. Possui normas próprias, que merecem interpretação específica e que não se exaurem nas disposições tributárias típicas (previstas na CF e no CTN).** 3. O comércio exterior é um atividade econômica regulada pelo Estado, para aplicação do interesse político-econômico da sociedade. A Constituição Federal de 1988 atribui competência exclusiva à União para legislar sobre comércio exterior (art. 22, inciso VIII). O art. 237 das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece caber ao Ministro da Fazenda o controle e a fiscalização sobre o comércio exterior. E é através da Receita Federal que as normas do **Direito Aduaneiro** são aplicadas (*sic*).⁸⁸

Direito aduaneiro. Transporte de mercadorias. Avarias em container. Falta de imediata lavratura do termo de avaria, pela entidade portuária. Matéria regulada pelo revogado Responsabilidade da entidade portuária, na qualidade de depositária dos bens. Arts. 470 e 479 do antigo Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85) (*sic*).⁸⁹

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. DIREITO ADUANEIRO. PENA DE PERDIMENTO. ART. 514, V DO DECRETO Nº 91.030/85. EXPORTAÇÃO CLANDESTINA. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ. 1. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.⁹⁰

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. DIREITO ADUANEIRO. MERCADORIA IMPORTADA. RÓTULO EM PORTUGUÊS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM. PENA DE PERDIMENTO. LEI Nº 4.502/64. REEXAME DE MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA 07/STJ.⁹¹

⁸⁸ TRF da 4ª Região, Segunda Turma, Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 2003.70.08.000033-5, Rel. Desembargador Dirceu de Almeida Soares, unânime (grifos nossos). O segundo excerto grifado vem sendo utilizado, em sua literalidade, em diversos outros julgados da mesma turma, *v.g.*: AMS nº 2005.71.00.007040-5, Rel. Desembargador Marcos Roberto Araújo dos Santos, unânime; AMS nº 2005.71.03.004403-2, Rel. Desembargadora Luciane Amaral Corrêa Münch, unânime; e Apelação/Reexame necessário (APELREEX) nº 2008.72.08.002859-1, Rel. Desembargadora Vânia Hack de Almeida, unânime. Todos os acórdãos disponíveis em: <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php>>, acesso em: 24 jun. 2016.

⁸⁹ STJ, Terceira Turma, Recurso Especial nº 958.956/ES, Rel. Min. Nancy Andrighi, unânime (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

⁹⁰ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 900.846/MS, Rel. Min. Luiz Fux, unânime (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

⁹¹ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 1026733/SP, Rel. Min. Luiz Fux, unânime (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

DIREITO ADUANEIRO. PERDIMENTO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO. IRREGULARIDADES CONSTATADAS. NOTAS FISCAIS QUE COMPROVAM A AQUISIÇÃO. TERCEIRO DE BOA-FÉ (*sic*).⁹²

DIREITO ADUANEIRO. PERDIMENTO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO. IRREGULARIDADES CONSTATADAS. NOTAS FISCAIS QUE COMPROVAM A AQUISIÇÃO. PERÍCIA. OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (*sic*).⁹³

DIREITO ADUANEIRO. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 14/85 E COMUNICAÇÃO DE SERVIÇO Nº 2/96. IMPORTAÇÃO DE BENS PARA INDÚSTRIA QUÍMICA, PARAQUÍMICA OU ALIMENTÍCIA. DESPACHO ADUANEIRO FACILITADO COM CONFERÊNCIA ADUANEIRA PARCIAL. TERMO DE RESPONSABILIDADE POR DIFERENÇA DE TRIBUTO DEVIDO POR RECLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. NÃO ADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO DE PAGAMENTO. RESTRIÇÃO AO REGIME FACILITADO DE DESPACHO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE.⁹⁴

Aliás, a própria legislação brasileira distingue a matéria tributária da aduaneira, inserindo disposições sobre o imposto de importação no segundo grupo. Veja-se a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que denomina seu Capítulo II de “... *outras disposições relativas à legislação tributária*” (artigos 17 a 58), e seu Capítulo III de “... *disposições relativas à legislação aduaneira*” (artigos 59 a 81). Entre os artigos classificados como “legislação aduaneira” encontramos nítidas menções aos tributos aduaneiros, mais especificamente ao imposto de importação:

Art. 66. As diferenças percentuais de mercadoria a granel, apuradas em conferência física nos despachos aduaneiros, não serão consideradas **para efeito de exigência dos impostos incidentes**, até o limite de 1% (um por cento), conforme dispuser o Poder Executivo.

Art. 67. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, **para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes**, as alíquotas de 50% (cinquenta por cento) **para o cálculo do Imposto de Importação** e de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados. [...]

[...] Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 1º [...]

[...]

§ 4º **O imposto não incide sobre** mercadoria estrangeira:

⁹² STF, Agravo de Instrumento nº 774177, Rel. Min. Luiz Fux, monocrático (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

⁹³ STF, Agravo de Instrumento nº 748201, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, monocrático (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

⁹⁴ STF, Agravo de Instrumento nº 639570, Rel. Min. Cezar Peluso, monocrático (grifo nosso). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

- I - avariada ou que se revele imprestável para os fins a que se destinava, desde que seja destruída sob controle aduaneiro, antes de despachada para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional;
- II - em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída; ou
- III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.⁹⁵

Repare-se ainda que o próprio descumprimento doloso da obrigação aduaneira tributária, e das obrigações puramente tributárias, no Brasil, ocasionam consequências diversas na área penal. A capitulação criminal para a falta dolosa de pagamento de tributos aduaneiros é no artigo 334 do Código Penal (crime de descaminho), Decreto-Lei nº 2.848, de 07/12/1940, ao passo que a falta dolosa de pagamento de tributos “internos” constitui crime contra a ordem tributária, previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27/12/1990.⁹⁶

Acrescente-se, por fim, que as peculiaridades da disciplina aduaneira são reconhecidas por um de nossos mais conceituados tributaristas, P. B. CARVALHO, em artigo publicado, em 2014, na Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal – aliás, atente-se para o fato de que a distinção repousa inclusive no próprio nome da revista:

⁹⁵ Grifos nossos. O art. 67 teve nova redação dada pelo art. 56 da Lei nº 13.043, de 13/11/2014, também inserido em uma Seção XI da Lei, intitulada “... da legislação aduaneira”. O art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 versa sobre a incidência do imposto de importação.

⁹⁶ Sobre o art. 334, há que se destacar ainda a alteração do texto original do Código Penal, que tratava do contrabando, importação/exportação de mercadoria proibida, e do descaminho, importação/exportação com falta dolosa de pagamento de “direito ou imposto”, pela Lei nº 13.008, de 26/06/2014, que desmembrou os dois tipos penais, figurando agora o descaminho no art. 334 e o contrabando no art. 334-A. A alteração tem como mérito, ainda que secundário, reforçar que o crime de descaminho não restou abrigado pela Lei nº 8.137/1990, que trata de crimes contra a ordem tributária, versando sobre delito de natureza diversa, não sendo diretamente aplicáveis ao descaminho os comandos normativos referentes aos crimes contra a ordem tributária, como a necessidade de conclusão de procedimento administrativo para apuração de crime. Assim já vinha decidindo nossa Suprema Corte: “[...] DESCAMINHO. IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. SIMULAÇÃO DE OPERAÇÕES COMERCIAIS. MERCADORIAS IMPORTADAS DE FORMA IRREGULAR. DESNECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. (...) 2. Quanto aos delitos tributários materiais, esta nossa Corte dá pela necessidade do lançamento definitivo do tributo devido, como condição de caracterização do crime. Tal direção interpretativa está assentada na ideia-força de que, para a consumação dos crimes tributários descritos nos cinco incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990, é imprescindível a ocorrência do resultado supressão ou redução de tributo. Resultado aferido, tão-somente, após a constituição definitiva do crédito tributário. (Súmula Vinculante nº 24) 3. Por outra volta, a consumação do delito de descaminho e a posterior abertura de processo-crime não estão a depender da constituição administrativa do débito fiscal. Primeiro, porque o delito de descaminho é rigorosamente formal, de modo a prescindir da ocorrência do resultado naturalístico. Segundo, porque a conduta materializadora desse crime é “iludir” o Estado quanto ao pagamento do imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. E iludir não significa outra coisa senão fraudar, burlar, escamotear. Condutas, essas, minuciosamente narradas na inicial acusatória. [...]” – STF, Segunda Turma, HC nº 99740, Rel. Min. Ayres Britto, unânime. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp/>>, acesso em: 24 jun. 2016.

[...] a contingencialidade dos tributos aduaneiros, que se querem sempre instrumentos rápidos, objetivos, porém maleáveis, prontos para assumir configurações diversas diante dos mutantes interesses econômicos e políticos que entram em jogo no concerto das nações, sugere ‘*corpus*’ de legislação com traços bem característicos, diferentes das modalidades convencionais de tributação.⁹⁷

O presente estudo, assim, reside na área de intersecção entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, havendo ainda, nitidamente, matérias tributárias sem qualquer relação com o Direito Aduaneiro, assim como matérias aduaneiras que não possuem qualquer vínculo com o Direito Tributário. E, conforme observado anteriormente, pelo critério da especialidade, trata-se do tema do imposto de importação, compreendendo as diversas denominações expostas no subitem a seguir, dentro de um Direito Aduaneiro.

1.4.4 O “imposto de importação” e suas diversas denominações

Antes de analisar outras denominações do “imposto de importação”, há que se passar, de forma breve, por uma pouco significativa discussão terminológica. Ao contrário dos termos até aqui analisados, e de outros que analisaremos, que podem afetar o conteúdo de uma conversa, a ponto de os interlocutores restarem a falar de coisas diferentes, sendo conduzidos a conclusões equivocadas, a opção entre designar o tributo por “imposto **de** importação” ou “imposto **sobre** importações”, com a variante “imposto **sobre a** importação”, é pouco relevante.

A Constituição Federal brasileira, em seu artigo 153, I, estabelece que “... *compete à União instituir impostos sobre... a importação de produtos estrangeiros*”, basicamente como faziam as Constituições anteriores – CF 1967, artigo 22, I; EC 1/1969, artigo 21, I; CF 1946, artigo 15, I; e CF 1937, artigo 20, I, “a”. Mas daí a se dizer que o nome correto do tributo seria “imposto sobre a importação” reside substancial distância argumentativa.⁹⁸

A irrelevância da adoção de uma ou de outra terminologia fica facilmente perceptível no texto da Constituição na qual concluímos nossa viagem ao passado,

⁹⁷ A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros, *in* **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**, ago./dez. 2014, p. 77.

⁹⁸ Também o Código Tributário Nacional emprega, no art. 19, a expressão “imposto sobre a importação”, e, no art. 23, “imposto sobre a exportação”. Mas a defesa da uniformidade de tal terminologia não é levada adiante nem na Exposição de Motivos da codificação, na qual se emprega, *v.g.*, nos itens 7 e 8, a expressão “imposto de exportação” – BALEEIRO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 46-47.

a Carta de 1937, de inspiração polonesa. Veja-se que o citado artigo 20, I, “a”, estabelecia que era de competência privativa da União “decretar” impostos “... **sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira**”, mas o artigo 20, II, da mesma Carta Constitucional, assegurava a liberdade de cabotagem “... às *mercadorias nacionais e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação*” (grifos nossos).

Também usam indiscriminadamente tanto o “sobre” quanto o “de” a Constituição de 1891 (art. 7º, itens 1º e 2º) e as principais normas aduaneiras do século passado (a Lei nº 3.244/1957 e o Decreto-Lei nº 37/1966). A NCLAMR, de 1894, já em seu artigo 1º, estabelecia ser incumbência das “Alfândegas” a “... *arrecadação dos impostos de importação, de navegação e quaisquer outros que de futuro se estabeleçam e dependem de lançamento*” (sic).

É preciso, no entanto, reconhecer que a quase totalidade dos autores que se dedicaram ao tema, com caráter tributário ou aduaneiro, no Brasil, empregam a expressão “**imposto de importação**”, que também nos parece mais adequada – não, necessariamente mais correta – e será utilizada ao longo deste estudo.⁹⁹

Contudo, a expressão “imposto de importação” é pouco utilizada internacionalmente. A título ilustrativo, mencione-se o Código Aduaneiro Europeu (CAE), em sua versão original – Regulamento CEE nº 952, de 12/10/1992, modernizada (CAEM) – Regulamento CE nº 450, de 23/04/2008, que jamais entrou totalmente em vigor, ou na mais recente, como Código Aduaneiro da União Europeia (CAU) – Regulamento UE nº 952, de 09/10/2013, plenamente em vigor desde 01/06/2016. As codificações estão disponíveis em diversos idiomas no sítio “web” da União Europeia.¹⁰⁰

Causa inicial surpresa a um brasileiro o fato de o CAU não trazer, na língua portuguesa, em nenhum de seus 288 artigos, a terminologia “imposto de importação”. A expressão utilizada 126 vezes no Código é “direitos de importação”,

⁹⁹ A título exemplificativo, para não alongar a discussão, cabe citar que tratam do “imposto de importação” no próprio título da obra: S. O. LIMA, **O Fato gerador do imposto de importação...**, *op. cit.*; LACOMBE, **Imposto de Importação...**, *op. cit.*; SOUZA, **Estrutura do Imposto de Importação...**, *op. cit.*; MELO e REIS, **Manual do imposto de importação...**, *op. cit.*; MÂNGIA, **O imposto de importação...**, *op. cit.*; e Paulino MANFRINATO, **Imposto de Importação: uma análise do lançamento e fundamentos**, de 2002. Com terminologia diversa no próprio título da obra dedicada ao tema, encontramos unicamente HILÚ NETO, **Imposto sobre Importações e...**, *op. cit.*

¹⁰⁰ Indicação dos sítios “web” com as codificações ao final das referências bibliográficas, em tópico específico, p. 547-548. Para a análise aqui empreendida, selecionamos o português, o espanhol, o inglês, o francês e o italiano.

que se soma a 11 empregos no singular – “direito de importação”. No artigo 5º, 20, do CAU, os “**direitos de importação**” são definidos como “... *direitos aduaneiros devidos quando da importação de mercadorias*”. Na versão em espanhol, encontra-se igualmente “*derecho de importación*”. No inglês, “*import duty*”. No francês, “*droit à l’importation*”. E no italiano, “*dazi all’importazione*”.

Ou seja, em nenhum dos idiomas indicados o imposto de importação é inserido na codificação aduaneira como imposto – “*impuesto*”, “*tax*”, “*impôt*” ou “*imposta*”. E somente em um idioma (inglês) é tratado por designação que poderia ter tradução diferente de “direito”.

Daí a definição de “**direitos aduaneiros**”, constante do Capítulo 2 do Anexo Geral da Convenção de Quioto Revisada, reproduzida pelo Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais, publicado pela Organização Mundial das Aduanas – “*Customs duties*”/“*Droits de Douane*”: “*Direitos registrados na tarifa aduaneira e que são exigíveis das mercadorias que entrem no território aduaneiro ou dele saiam*”.¹⁰¹

Assim, segundo o glossário, a expressão “direitos aduaneiros” abrange o imposto de importação e o imposto de exportação. E o próprio glossário, com base no mesmo Capítulo 2 do Anexo Geral da CQR, apresenta ainda a definição de “**direitos e tributos de importação**” – “*Import Duties and Taxes*”/“*Droits et Taxes à L’Importation*”, mais abrangente:

Os direitos aduaneiros e quaisquer outros direitos, tributos ou encargos/imposições arrecadados em função da importação de mercadorias, com exceção dos encargos/imposições cujo montante se limite ao custo aproximado dos serviços prestados ou que sejam arrecadados pelas Administrações Aduaneiras em nome de outra autoridade nacional.¹⁰²

Assim, os “direitos aduaneiros”, na importação, seriam espécie da categoria “direitos e tributos de importação” (pela CQR), sendo, como dito anteriormente, a expressão “direitos de importação” sinônima de “direitos aduaneiros”, na importação,

¹⁰¹ Tradução livre, a partir das versões autênticas em inglês: “*Duties laid down in the Customs tariff to which goods are liable on entering or leaving the Customs territory*”; e em francês: “*Droits inscrits au tarif des douanes et dont sont passibles les marchandises qui entrent sur le territoire douanier ou qui en sortent*” – OMA, **Glossary**..., op. cit.; e OMA, **Glossaire**..., op. cit.

¹⁰² Tradução livre, a partir das versões autênticas em inglês: “*Customs duties and all other duties, taxes or charges which are collected on or in connection with the importation of goods, but not including any charges which are limited in amount to the approximate cost of services rendered or collected by the Customs on behalf of another national authority*”; e em francês: “*Les droits de douane et tous autres droits, taxes ou impositions diverses qui sont perçus à l’importation ou à l’occasion de l’importation des marchandises, à l’exception des impositions dont le montant est limité au coût approximatif des services rendus ou qui sont perçues par la douane pour le compte d’une autre autorité nationale*”) – OMA, **Glossary**..., op. cit.; e OMA, **Glossaire**..., op. cit.

conforme o CAU. O Código Aduaneiro do MERCOSUL (CAM), aprovado pela Decisão CMC nº 27, de 02/08/2010, estabelece ainda a sinonímia entre “imposto de importação” e “direito de importação”, em seu artigo 157.¹⁰³

BASALDÚA classifica como **tributos sobre o comércio exterior** (“*tributos al comercio exterior*”) aqueles cujo “fato tributável” (“*hecho gravado*”) exclusivo ou principal está constituído pela realização dos fatos jurídicos que denominamos importações e exportações, dividindo-os basicamente nas seguintes categorias: **direitos aduaneiros** – os constantes na tarifa aduaneira (“*arancel aduanero*”), que equivalem aos nossos impostos de importação e exportação, com acréscimos eventuais de direitos que se imponham em função de salvaguardas; **direitos “antidumping” e compensatórios**, que também gravam as importações com finalidade de defesa das atividades econômicas nacionais; **outros tributos sobre o comércio exterior em sentido próprio**, como algumas taxas e contribuições especiais; e **demais tributos**, exigidos em função das operações de importação e exportação, mas que não têm por objeto exclusivo ou principal gravar essas operações, como o IVA e os impostos internos.¹⁰⁴

Também no Brasil temos tributos efetivamente incidentes sobre o comércio exterior, imposto de importação e imposto de exportação, sendo as salvaguardas reconhecidas como “... *adicionais ao imposto de importação*”.¹⁰⁵

E aplicamos direitos “antidumping” e compensatórios como mecanismos de defesa comercial nas importações, embora nosso direito positivo os exclua do rol de tributos.¹⁰⁶

Temos ainda **taxas**, como a Taxa de Utilização do SISCOMEX e a Taxa de Utilização do MERCANTE, **contribuições devidas em função de operações relacionadas** à importação, como o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha

¹⁰³ Indicação dos sítios “web” com as codificações ao final das referências bibliográficas, em tópico específico, p. 547-548.

¹⁰⁴ **Tributos al Comercio**..., *op. cit.*, p. 61-62. PELECHÁ ZOZAYA adota conceito mais amplo para os “direitos aduaneiros” ou “direitos de importação”, incluindo os inseridos na tarifa aduaneira, o IVA – Imposto sobre Valor Agregado, os direitos “antidumping” e compensatórios, e os direitos adicionais e de efeito equivalente – **Fiscalidad sobre**..., *op. cit.*, p. 16-17. Sara ARMELLA utiliza as expressões “tributos aduaneiros” e “impostos aduaneiros” como sinônimas, afirmando que os tributos aduaneiros abrangem tanto os constantes na tarifa quanto os impostos internos aplicados às mercadorias importadas (v.g., IVA) e os direitos conexos – *Los Impuestos Aduaneros*, in Victor UCKMAR, **Curso de Derecho Tributario Internacional**, T. II, p. 465-466.

¹⁰⁵ Conforme Acordo sobre Salvaguarda, Artigo 2, parágrafo 1, e Regulamento Aduaneiro brasileiro, artigo 770. Sobre as salvaguardas trataremos no subitem 4.2.3 deste estudo, p. 241-248.

¹⁰⁶ Sobre direitos “antidumping” e compensatórios trataremos nos subitens 4.2.4, p. 249-276; e 4.2.5, p. 275-284.

Mercante (AFRMM), e **tributos niveladores** – tributos nacionais que são estendidos às importações para igualar os níveis de tributação interna, como o IPI-importação, o ICMS-importação, a CIDE-Combustíveis-importação, a Contribuição para o PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação.¹⁰⁷

Assim, pode até haver divergência em relação ao que seja efetivamente um **tributo aduaneiro** na legislação brasileira e na estrangeira, mas, ao se falar de um **imposto de importação**, em sentido estrito, dificilmente se estaria tratando de algo diverso do estabelecido na tarifa aduaneira.¹⁰⁸

Como afirmam, de forma simples e objetiva, BERR e TRÉMEAU, “... *a única definição realmente satisfatória que se pode dar hoje dos direitos de aduana propriamente ditos só pode ser baseada em um critério formal: são direitos de aduana aqueles que figuram sob esse título em uma tarifa aduaneira*”.¹⁰⁹

Por isso a expressão “imposto de importação” chega a ser empregada como sinônima de “tarifa”, mas tecnicamente dela se distingue pelo fato de não ser a tarifa propriamente um tributo, mas uma relação de mercadorias, cada qual com os montantes de imposto de importação especificados, como se verá a seguir.¹¹⁰

¹⁰⁷ Utilizamos a expressão “**tributos niveladores**” em estudo anterior – Direito Aduaneiro e Direito Tributário..., *op. cit.*, p. 48 – por bem descrever a funcionalidade de tais espécies tributárias/aduaneiras: nivelar a tributação internacional com a nacional, evitando que se incorra em violação à cláusula do Tratamento Nacional, sobre a qual falaremos no subitem 2.4.2 deste estudo, p. 91-92, ou se pratique um “protecionismo às avessas”, beneficiando tributariamente o produto estrangeiro em detrimento do nacional. Como afirma PARDO CARRERO, “... *el trato nacional no supone desde ningún punto de vista una discriminación para el producto o mercancía nacional: no se trata de discriminar con medidas impositivas al producto extranjero, pero tampoco de discriminar al nacional, dejando en mejores condiciones a la mercancía extranjera*” – **Tributación Aduanera**, p. 81.

¹⁰⁸ A legislação aduaneira brasileira parece ter utilizado a expressão “**tributos aduaneiros**” com intenção de abranger somente o imposto de importação e o imposto de exportação, seja porque excluiu expressamente os direitos “*antidumping*” e compensatórios, como já exposto, ou ainda porque não contemplou os tributos niveladores – a Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que trata do IPI-importação, que é um tributo nivelador, com a função de igualar o nível de incidência do IPI de produtos nacionais e importados, de modo a cumprir a cláusula do Tratamento Nacional e respeitar a livre concorrência, estabelece, em seu art. 14, I, “b”, que a base de cálculo do imposto é aquela utilizada “... *para o cálculo dos tributos aduaneiros*”, acrescida ainda de outros elementos.

¹⁰⁹ **Le Droit Douanier**..., *op. cit.*, 85. Tradução livre de: “*La seule définition réellement satisfaisante que l’on puisse donner aujourd’hui des droits de douane proprement dits ne peut reposer que sur un critère formel: sont des droits de douane ceux qui figurent sous ce titre dans un tarif douanier*”.

¹¹⁰ O uso indiscriminado de “imposto de importação” como “tarifa” é apontado por Antonio UCKMAR – **Tributos aduaneros y subsidios en la OMC**, in V. UCKMAR, Alejandro C. ALTAMIRANO e Heleno Taveira TÔRRES (coord.), **Impuestos sobre el comercio internacional**, p. 329.

1.4.5 A “tarifa” no Direito Aduaneiro

O termo “tarifa” surge bem após a criação das Aduanas. Narra ASAKURA que um dos grandes avanços do Império Romano foi o estabelecimento de uma “tarifa aduaneira”, com direitos aduaneiros cobrados em função do tipo de mercadoria – antes as cobranças eram em valores que independiam da mercadoria transacionada – e que um ano antes da invasão muçulmana na Europa, em 711, um grupo de reconhecimento do exército islâmico, liderado por Taligibn Ziyad, desembarcou na costa da Andaluzia para estudar o terreno, sendo designado o local de desembarque, em sua homenagem, como “Tarifa”, ali se cobrando tributos em relação aos navios que navegavam na área.¹¹¹

Do termo “Tarifa” surge o inglês “*Tariff*”, o francês “*Tarif*”, o italiano “*Tariffa*”, o alemão “*Tarif*”, o espanhol “*Tarifa*” e o português “Tarifa”.

Cabe registrar, no entanto, que, no espanhol, é mais comum o emprego de “**Arancel**” em vez de “**Tarifa**”, para designar o corpo ou conjunto ordenado de “direitos aduaneiros” incidentes sobre as diferentes mercadorias.¹¹²

Também no Brasil, historicamente, foram empregadas duas expressões para designar o referido conjunto ordenado de “direitos aduaneiros”: “**Tarifa**” e “**Pauta**”. Há registro, no “*Diccionario da língua portuguesa*” (sic), de A. M. SILVA (1789), dos vocábulos tarifa e pauta como sinônimos.¹¹³ Contudo, como se percebe pelo passeio pelas “Tarifas” brasileiras dos últimos séculos, efetuado no item 1.2 deste estudo – Tarifa Alves Branco/1844; Tarifa Rio Branco/1874; Tarifa Rui Barbosa/1890; Tarifa Oswaldo Aranha/1934; Tarifas das Alfândegas/1957 e 1966; Tarifa Aduaneira do Brasil-TAB/1971; e Tarifa Externa Comum-TEC/1995 – restou nítida a preferência nacional pelo uso de “tarifa”, em vez de “pauta”. Conquanto ainda sejam sinônimas as expressões, como registra, por exemplo, o conhecido Dicionário AURÉLIO, há

¹¹¹ *World History...*, op. cit., p. 67-68. Também há menção ao local designado como “Tarifa” em BASALDÚA, *Introducción...*, op. cit., p. 97; e PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 467.

¹¹² PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 467. BASALDÚA, após concordar com BERR e TRÉMEAU que são direitos de aduana os que figuram sob tal título em uma “**tarifa**” aduaneira, precisa que o conjunto de direitos aduaneiros que regulam o comércio exterior de certo Estado, em um momento dado, conformam seu “**arancel**” aduaneiro, também atribuindo sinonímia às expressões – *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 64.

¹¹³ A. M. SILVA, *Diccionario da língua portuguesa*, v. 1, p. 757: “Tarifa: s.f., Pauta; v.g. tarifa da Alfandega”. No mesmo sentido, PINTO, *Diccionario da Língua Brasileira*. Ambos os dicionários disponíveis em: <www.brasiliana.usp.br/pt-br>, acesso em: 24 jun. 2016.

dicionários de porte, como o HOUAISS, que hoje sequer fazem menção ao termo “pauta”.¹¹⁴

Curiosamente, o Brasil é um dos poucos países de língua portuguesa onde prevaleceu o termo “tarifa”. Em Portugal, por exemplo, utiliza-se “pauta”, “pauta aduaneira”, “classificação pautal das mercadorias”, “medidas pautais e não pautais”, “tratamento pautal favorável”, como se percebe na tradução oficial do Código Aduaneiro Europeu, em todas as suas edições, nas quais sequer consta o termo “tarifa”.¹¹⁵

Em consulta aos sítios “web” existentes das Aduanas dos países membros da CPLP – Comunidade dos Países de Língua Portuguesa: Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Guiné Equatorial, Moçambique, Portugal, São Tomé e Príncipe, e Timor-Leste – percebe-se que o Brasil é o único no qual se pode detectar que o uso do termo “tarifa” prevalece sobre o emprego de “pauta”.¹¹⁶

Observa-se, então, que, enquanto a maioria dos países de língua espanhola acabou adotando o termo “*arancel*” – inclusive traduzindo o significado de GATT/“*General Agreement of Tariffs and Trade*” como “*Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*” – e a maioria dos países de língua portuguesa tendeu ao termo “pauta” – correspondendo o GATT ao “Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio” – nós, no Brasil, mantivemos como predominante a utilização de “tarifa”, e traduzimos oficialmente o mais importante tratado internacional do século passado sobre comércio de mercadorias como “Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio”, conforme Lei nº 313/1948.

¹¹⁴ Item 1.2, p. 10-17. **Tarifa**: [Do ár. ta'rif, ‘definição, explicação’, atr. do cat. e do esp.] S.f. 1. Pauta de direitos alfandegários – HOLANDA FERREIRA, **Novo Dicionário...**, *op. cit.*, p. 1651. No Dicionário HOUAISS, o termo “tarifa”, que não aparece como sinônimo de pauta, traz, em sua primeira acepção o significado de “... *tabela de taxas a pagar sobre mercadorias importadas*”/“... *tabela de taxas que incidem sobre os direitos de importação e exportação*”, mencionando-se, ao final das nove acepções encontradas para a palavra, a “tarifa aduaneira” como “... *aquela que recai sobre produtos de importação, quando de sua entrada no país, e sobre os de exportação, quando de sua saída*” – **Dicionário Houaiss da Língua...**, *op. cit.*, p. 2674. Mas o aparente esquecimento de HOUAISS é remediado em outro dicionário da equipe do Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa, que atribui sinonímia entre “pauta” e “tarifa” aduaneira – **Dicionário Houaiss – Sinônimos e antônimos**, p. 644.

¹¹⁵ O mesmo fenômeno acontece na versão em espanhol, na qual também resta ausente qualquer menção a “tarifa”, utilizando-se “*arancel*”, “*arancel aduanero*”, “*clasificación arancelaria de las mercancías*”, “*medidas arancelarias y no arancelarias*”, “*tratamiento arancelario favorable*”. Nas versões em inglês, francês, italiano e alemão, utiliza-se sempre o termo correspondente a tarifa – “*tariff*”, “*tarif*”, “*tariffa*” e “*tarif*”, respectivamente – e suas variantes – *v.g.*, “*customs tariff*”, “*tarif douanier*”, “*tariffa doganale*” e “*Zolltarif*”.

¹¹⁶ Indicação dos sítios “web” das Aduanas ao final, no Apêndice II, p. 550-557. Não foi encontrado sítio eletrônico para as Aduanas de Guiné-Bissau, de Guiné Equatorial, de São Tomé e Príncipe, e de Timor-Leste, referidas neste tópico.

Consolidado, assim, o uso, no Brasil, do termo “**tarifa**” no Direito Aduaneiro, com a mesma acepção que possuem seus correspondentes em Direito Internacional – “*Tariff/Tarif/Tarifa/Tariffa*” – representando **a tabela que contém, mercadoria a mercadoria da nomenclatura, com seus respectivos códigos, e as alíquotas aplicáveis ao imposto de importação**. E é nesse sentido que se utilizará o termo neste estudo.

Há que se destacar, contudo, que, no Direito Tributário brasileiro, que galgou sua maior evolução na segunda metade do século passado, o termo “tarifa” acabou assumindo significado diverso, designando, nas palavras de MELO, “... a remuneração devida pelos usuários de serviços públicos, explorados por concessionários ou permissionários, sob regime de Direito Administrativo”.¹¹⁷

A despeito de não ser pacífica entre os tributaristas a metodologia de distinção entre taxa, instituto tributário, e tarifa, instituto não tributário normalmente tratado pelos tributaristas tão somente para especificar sua distinção em relação à taxa, fica-se com a definição exposta, que tem boa proximidade com a acepção de tarifa empregada pela Constituição Federal de 1988.¹¹⁸

A Constituição Federal de 1988 usou o termo “tarifa”, e suas variantes, três vezes, sempre se referindo a preços públicos.¹¹⁹

¹¹⁷ **Curso de Direito Tributário**, p. 70.

¹¹⁸ Roque Antonio CARRAZA afirma que os preços públicos, que são regidos pelo direito privado, distinguem-se das taxas, estas sim espécies de tributos, com relação jurídica de conteúdo manifestamente público – **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 525. Luciano AMARO, destacando a polêmica da distinção entre taxas e tarifas (preços), na visão de Ives Gandra da Silva Martins, Hamilton Dias de Souza, Marco Aurélio Grecco e Geraldo Ataliba, conclui remetendo ao texto constitucional de 1988, e asseverando que “... *nem só de taxas vivem os serviços públicos*” – **Direito Tributário Brasileiro**, p. 42-43.

¹¹⁹ A primeira menção é no art. 43, § 2º, I, que trata de redução de desigualdades regionais: “§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: I - igualdade de **tarifas**, fretes, seguros e outros itens de custos e **preços** de responsabilidade do Poder Público”. A segunda, no art. 150, § 3º, que trata da imunidade intergovernamental recíproca em relação a impostos sobre renda, patrimônio e serviços: “§ 3º As vedações do inciso VI, ‘a’, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas **regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados**, ou em que haja contraprestação ou pagamento de **preços** ou **tarifas** pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”. E a terceira e última, no art. 175, parágrafo único, III, que trata de prestação de serviços públicos sob regime de concessão ou permissão: “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política **tarifária**; IV - a obrigação de manter serviço adequado”. Em todos os dispositivos, os grifos são nossos.

Daí a observação de MEIRA, no sentido de que “... *não tem fulcro constitucional no Brasil a divisão entre tributos (taxes) – que incidem sobre as operações domésticas – e tarifas (tariffs) – que incidem sobre as operações de comércio internacional...*”, defendendo ser mais adequada a utilização da expressão “Tabela Comum de Alíquotas de Imposto sobre a Importação de Origem Extrablocos” ou, sinteticamente, “Tabela Comum de Alíquotas de II” para designar a “Tarifa Externa Comum”, por não se coadunar esta denominação “... *com a Constituição e com o sistema tributário brasileiros*”.¹²⁰

Não temos oposição de fundo em relação à observação, que é correta e pertinente, sob a perspectiva tributária, mas convém esclarecer que o estudo que estamos a promover, aqui, é predominantemente de Direito Aduaneiro. E, no que se refere ao aspecto constitucional, é de se destacar que as três Constituições anteriores à de 1988 utilizavam a expressão “tarifa aduaneira” ou “alfandegária” para designar o imposto de importação, sendo a supressão, na Constituição de 1988, não uma negação à utilização da terminologia, que remonta a séculos na legislação brasileira, mas uma simples substituição, no comando constitucional, por remissão a outro dispositivo.¹²¹

Em uma conversa entre aduaneiros e tributaristas, estar-se-ia a tratar de coisas distintas quando se empregasse o termo “tarifa”. Isso, por si só, não é problema incontornável nem inédito. Cite-se, ilustrativamente, uma conversa entre um civilista e um internacionalista sobre “concordata”. Enquanto aquele pensasse que a empresa estaria de mal a pior, este imaginaria um tratado em que uma das partes fosse a Santa Sé.

¹²⁰ **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 290-291.

¹²¹ O dispositivo da Constituição de 1988 sobre o qual se está a tratar é o referente à legalidade estrita e à anterioridade, atual art. 150 da CF/1988. Na Emenda Constitucional nº 1/1969, para quem a considera efetivamente uma nova Constituição, dispõe o art. 153, § 29: “*Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição*”. Na Constituição de 1967, dispunha o art. 150, § 29: “*Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra*”. E, na Constituição de 1946, estabelecia o art. 141, § 34: “*Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra*”. Em todos os dispositivos, os grifos são nossos.

E, em Direito Aduaneiro, até poderíamos, no Brasil, ter utilizado o termo “pauta”, como nossos irmãos lusófonos – em verdade, usamos “pauta” em algumas normas importantes, como na versão em português da Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, anexa ao Decreto nº 97.404, de 22/12/1988, que a promulga.

Contudo, as numerosas e seculares Tarifas Aduaneiras, ou de Alfândegas, brasileiras, que relacionamos, aliadas à terminologia internacional aduaneira e à própria origem aduaneira do termo, fazem com que não tenhamos restrições, neste estudo, à utilização de “tarifa” e de suas variantes.

1.4.6 Os glossários aduaneiros

Não é só a terminologia “tarifa” que acaba sendo traduzida, ou empregada, de diferentes formas, internacionalmente, estendendo-se o problema a diversos outros termos aduaneiros e de comércio internacional.

E, no Direito Aduaneiro, tal falta de uniformidade é substancialmente mais grave que em outros “ramos”, pois em toda operação de comércio exterior estarão envolvidos ao menos dois países.

Na busca por definições que minimizem as confusões terminológicas, foram desenvolvidos diversos glossários internacionais, alguns com caráter normativo, que constituem importantes referências na aplicação da legislação aduaneira, inclusive no que se relaciona à tributação no comércio exterior.

O mais importante dos Glossários Aduaneiros é o elaborado pela Organização Mundial das Aduanas, com base nos textos dos diversos acordos adotados pela totalidade ou por parte de seus membros, merecendo destaque a Convenção de Quioto Revisada (1999), de onde é retirada grande parcela das definições.¹²²

O **Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais** foi elaborado nos dois idiomas oficiais da OMA, inglês e francês, e abrange termos e expressões importantes como “controle aduaneiro”, “liberação”, “Aduana”, “*drawback*”, “direitos aduaneiros”, “bens de uso pessoal”, “exportação”, “importação”, “legislação aduaneira”, “reexportação”, “reimportação”, “regime aduaneiro” e “zona franca”.

¹²² Tal convenção será detalhada no subitem 4.3.3 deste estudo, p. 305-311.

Contudo, as definições do glossário somente vinculam as partes contratantes do acordo do qual foram retiradas.¹²³

Merece ainda destaque o **Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior** da ALADI – Associação Latino-Americana de Integração, em parte derivado da Resolução ALADI nº 53, de 14/05/1986, e disponível nos idiomas português e espanhol, no sítio eletrônico da organização, que traz um número maior de definições que o externado no Glossário da OMA, abrangendo termos e expressões como “Aduana”, “carga”, “controle aduaneiro”, “direitos aduaneiros”, “*drawback*”, “exportação”, “gravames”, “importação”, “jurisdição aduaneira”, “legislação aduaneira”, “liberação”, “mercadoria”, “obrigação tributária aduaneira”, “origem”, “regimes definitivos”, “regimes especiais”, “regimes suspensivos”, “território aduaneiro”, “zona franca” e “zona primária”.¹²⁴

Mencionadas as referências mundial (Glossário-OMA) e regional (Glossário-ALADI), é de se destacar também que praticamente todos os Códigos Aduaneiros com preocupação internacional, em geral os códigos de blocos econômicos, apresentam um glossário em seus artigos iniciais. Tomemos como exemplo o **Código Aduaneiro da União Europeia**, tanto em sua versão de 1992, quanto em sua versão modernizada em 2008, ou em sua versão atual, que apresenta um artigo – atualmente o 5º – estabelecendo, para os efeitos do Código, 41 definições, entre as quais as de “legislação aduaneira”, “controles aduaneiros”, “regime aduaneiro”, “mercadorias-UE”, “fiscalização aduaneira” e “pessoa estabelecida no território aduaneiro”.¹²⁵

O **Código Aduaneiro do MERCOSUL**, aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, e já incorporado ao ordenamento jurídico argentino, também contemplou 18 definições, em seu artigo 3º, como as referentes a “controle aduaneiro”, “mercadoria”, “exportação”, “importação”, “legislação aduaneira”, “liberação”, “regime aduaneiro”, além das dezenas de definições ao longo dos seus 181 artigos.¹²⁶

¹²³ Conforme OMA, *Glossary...*, *op. cit.*; e OMA, *Glossaire...*, *op. cit.*

¹²⁴ Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/vbasico.nsf>>, acesso em: 24 jun. 2016.

¹²⁵ Recorde-se que a versão de 1992 é o Regulamento CEE nº 2.913/1992; a “modernizada”, o Regulamento CE nº 450/2008, que sequer chegou a ser plenamente aplicável; e a atual, o Regulamento UE nº 952/2013.

¹²⁶ Tais definições serão utilizadas ao longo do presente estudo, e produzem inegável influência na disciplina nacional do imposto de importação, ainda que a codificação “mercosulina” esteja pendente de incorporação ao ordenamento brasileiro.

O Brasil é o único dos países originários do MERCOSUL que não possui um Código Aduaneiro. O Regulamento Aduaneiro brasileiro, Decreto nº 6.759/2009, acaba, de certa forma, cumprindo a função de compilar as centenas de normas legais que tratam de matéria aduaneira, mas não ousa estabelecer um glossário.

São poucas as leis brasileiras que possuem artigos-glossários, sendo mais frequentes as listas de definições em acordos internacionais celebrados pelo país.¹²⁷

E a ausência de definições claras para termos básicos aduaneiros acaba por impactar substancialmente não só as transações comerciais internacionais, mas a própria interpretação de dispositivos normativos aduaneiros, por parte dos operadores e do Poder Judiciário.

Em relação à temática aduaneira, pouco tratada em nossas obras jurídicas e pouco sistematizada em nossa legislação, há muitas distorções na nomenclatura empregada para designar alguns institutos e documentos, *v.g.*, o conhecimento de carga.¹²⁸ Buscar-se-á, à medida que forem mencionados alguns desses institutos e documentos, no presente estudo, efetuar justificadamente opções terminológicas, para eliminar as distorções existentes.

¹²⁷ Como exemplos de leis com artigos-glossários, podem ser apresentadas a Lei dos Portos – Lei nº 12.715, de 17/12/2013, que traz 13 definições, em seu art. 2º; e a Lei nº 9.478, de 06/08/1997, sobre política energética, que, em seu art. 6º, que compõe a Seção intitulada “definições técnicas”, estabelece o conteúdo de 31 termos. No Direito Financeiro, a Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000 traz, ainda que de forma comedida, relação de definições em seu art. 2º. No que se refere às listas de definições (artigos-glossários) em acordos internacionais, a título exemplificativo, podem ser arrolados diversos artigos de acordos de cooperação aduaneira celebrados pelo Brasil, como o art. 1º do acordo celebrado com a Rússia, promulgado pelo Decreto nº 5.237, de 08/10/2004; o art. 1º do acordo celebrado com os Estados Unidos, promulgado pelo Decreto nº 5.410, de 05/04/2005; e o art. 1º do acordo celebrado com Israel, promulgado pelo Decreto nº 7.065, de 14/01/2010. Cabe observar que os artigos-glossários constituem influência reconhecida da legislação dos países do sistema da “*common law*” na legislação dos países do sistema romano-germânico, que, cada vez, mais os adotam – Carlos Ferreira de ALMEIDA, **Introdução ao Direito Comparado**, p. 139.

¹²⁸ O Decreto nº 19.473, de 10/12/1930, que, conforme sua ementa, regulava os “**conhecimentos de transporte**” de mercadorias por terra, água ou ar, já iniciava o texto de seu art. 1º mencionando os “**conhecimentos de frete**”. O Decreto-Lei nº 37/1966, em seu art. 41; o Código Comercial – Lei nº 556, de 25/06/1850, em seu art. 466; e o Código Brasileiro de Aeronáutica – Lei nº 7.565, de 19/12/1986, em seu art. 226, utilizam a expressão “**conhecimento de carga**”. A Lei nº 9.611, de 19/02/1998, que dispõe sobre o transporte multimodal de cargas, utiliza em seu texto a designação “**conhecimento de transporte**”. A Lei nº 10.893, de 13/07/2004 – Lei do AFRMM – uniformemente, e o Código Civil – Lei nº 10.406, de 10/01/2002, em seu art. 752, utilizam a nomenclatura “**conhecimento de embarque**”. O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, trazia a expressão “**conhecimento de transporte**”, em seu art. 230, e a expressão “**conhecimento de embarque**”, em seu art. 528, mas, na maioria das vezes, utilizava a denominação “**conhecimento de carga**” – arts. 67, 106, 261, 262, 422 a 424 e 478. Como todos os diplomas se referem a um mesmo documento, parece sensato que se tente buscar uma nomenclatura uniforme. O Regulamento Aduaneiro de 2002, Decreto nº 4.543/2002, contribuiu para tal feito, ao utilizar em seu texto apenas a expressão “**conhecimento de carga**”, o que se manteve no Regulamento Aduaneiro atual, Decreto nº 6.759/2009, à exceção do art. 40, no qual se reproduziu a expressão constante da base legal, “**conhecimento de transporte**”.

Mas em relação a duas definições, essenciais à compreensão da disciplina aduaneira internacional, trata-se a seguir. O Direito Aduaneiro ancora-se sobre as definições de “mercadoria” e de “território aduaneiro”, visto que não há operação de comércio exterior sem que uma “mercadoria” ingresse em um “território aduaneiro” (importação) ou dele saia (exportação).

1.4.7 A “mercadoria” no Direito Aduaneiro

Importar, para o Direito Aduaneiro, como exposto ao final do subitem anterior, é introduzir uma “mercadoria” em um “território aduaneiro”. Isso resta claro da principal definição internacional de importação, extraída do já citado **Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais**, elaborado no âmbito da Organização Mundial das Aduanas.

E, na definição constante de tal glossário, redigido em inglês – na qual se utiliza o termo “*goods*” – e em francês – com a utilização de “*marchandise*” – já se detecta uma aparente origem da confusão feita em nosso país sobre a amplitude do termo “mercadoria”, quando atrelado à importação: a opção pela tradução do francês. Vejam-se abaixo as definições de importação, nos dois idiomas, cada qual com tradução nossa, “ao pé da letra”:

Inglês: “O ato de trazer ou causar que quaisquer **bens** sejam trazidos para um Território Aduaneiro” – “*The act of bringing or causing any **goods** to be brought into a Customs territory*”¹²⁹

Francês: “Ato de introduzir em um Território Aduaneiro uma **mercadoria** qualquer” – “*Action d'introduire dans un territoire douanier une **marchandise** quelconque*”¹³⁰

Todos os principais estudos publicados sobre o imposto de importação, no Brasil, detiveram-se na discussão da amplitude do termo “mercadoria”, mas a quase totalidade deles não toma em conta a acepção internacional do termo, detendo-se na aparente incompatibilidade entre os termos utilizados na Constituição Federal, no Código Tributário e na legislação aduaneira. Assim, origina-se, no país, um debate adicional, derivado, aparentemente, da leitura nacional de termo internacionalmente acordado.

¹²⁹ Conforme OMA, **Glossary...**, *op. cit.* Grifos nossos.

¹³⁰ Conforme OMA, **Glossaire...**, *op. cit.* Grifos nossos.

Em nosso país, a Constituição Federal – artigo 153, I – e o Código Tributário Nacional – artigo 19 – estabelecem a incidência do imposto de importação sobre **produtos** estrangeiros. O Decreto-Lei nº 37/1966, norma de ordem legal que trata especificamente sobre o imposto de importação, no entanto, dispõe, em seu artigo 1º, que o imposto incide sobre **mercadorias** estrangeiras.

A divergência terminológica faz com que passem a conviver duas correntes doutrinárias: uma que entende incidir o imposto de importação somente sobre produtos que sejam importados com destinação comercial – que corresponderiam a “mercadorias” – e outra que sustenta que o termo “mercadoria” abrange ainda bens que não sejam destinados ao comércio.

Representante da primeira corrente, minoritária, LACOMBE, analisando a Constituição de 1967, que continha os mesmos termos utilizados em 1988, entendeu que o termo “produto” foi usado em sua acepção vulgar – bem móvel e corpóreo – enquanto que a palavra “mercadoria” foi tecnicamente usada – bem móvel e corpóreo destinado ao comércio, e que a disposição do artigo 19 do CTN foi revogada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, que lhe é posterior, concluindo que está fora do universo de incidência do imposto de importação a introdução de produtos não destinados ao comércio. No mesmo sentido, embora por razões diferentes, MELO.¹³¹

Em sentido oposto, SOUZA afirma que o termo “mercadoria”, empregado pelo Decreto-Lei nº 37/1966, não teve o escopo de restringir a incidência do imposto de importação aos bens destinados ao comércio, pois o próprio texto normativo (artigos 13 e 14) assinala que são tributados “... **bens** que certamente não são mercadorias, como roupas e objetos pessoais de passageiros e bens de capital para

¹³¹ LACOMBE, **Imposto de Importação**..., *op. cit.*, p. 14, 18 e 21. Cabe destacar que o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25/10/1966, publicado em 27/10/1966 – por força do disposto em seu art. 218, entrou em vigor em 01/01/1967. E o Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, publicado em 21/11/1966, por força do disposto em seu art. 178, entrou em vigor também em 01/01/1967. Apesar de discordar da justificativa de LACOMBE, entendendo que o Decreto-Lei nº 37/1966 não revogou o art. 19 do CTN, mas apenas externou opção pelo não exercício pleno da competência tributária, MELO chega à mesma conclusão de que a incidência do imposto de importação está restrita a mercadorias, ou seja, a “... **bens** que sejam objeto de atividade mercantil” – **A importação no...**, *op. cit.*, p. 46-48. O posicionamento é mantido em obra mais recente, em coautoria com Leandro PAULSEN – **Impostos federais, estaduais e municipais**, p. 18-20.

uso de quem realiza a importação". O posicionamento é acompanhado por S. O. LIMA, LOPES FILHO, HILÚ NETO, MEIRA e FOLLONI.¹³²

No estudo mais recente publicado sobre o tema, MEIRA mantém a amplitude do termo "mercadorias", abrangendo **bens**, sejam eles bagagens, doações, ou até objetos de operações sem transferência de propriedade, e já passa a observar que no âmbito de "*... tratados internacionais, muitos deles incorporados pelo Brasil, o termo 'mercadoria' não é utilizado com a acepção estrita de bem adquirido para revenda, como ocorre nos tributos internos brasileiros*", registrando que "*... mercadoria, para as regras de comércio internacional, significa todo bem que é suscetível das operações de importação e de exportação*".¹³³

O termo **produto**, como ensina VIEIRA, corresponde a toda **coisa** ou toda utilidade que se extraiu de outra coisa, reduzindo-lhe a utilidade, e não se confunde com **bem** – gênero do qual **coisa** é uma espécie, mas restringindo a noção às utilidades patrimoniais ou econômicas – sendo empregado em sentido estrito na acepção de "*res*" dos romanos, a mais comum no Direito, significando "*... objeto material ou corpóreo*".¹³⁴

Não bastassem os termos "**produto**", "**mercadoria**", "**bem**" e "**coisa**", a legislação argentina (artigo 10 do Código Aduaneiro) agrega ainda, além de outros, como "*efectos*", esse quinto termo citado por VIEIRA, "**objeto**", definindo **mercadoria** – "*mercadería*" – como todo **objeto** que for suscetível de ser importado

¹³² SOUZA, **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 29-30; e S. O. LIMA, **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 45-46. LOPES FILHO reconhece que "mercadoria" – bem móvel e corpóreo destinado ao comércio – é uma espécie do gênero "produto", mas sustenta que ambos podem ser tratados como sinônimos, na análise do imposto de importação – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 57-59. Como S. O. LIMA, HILÚ NETO entende, mediante interpretação sistemática, que o legislador aplicou o vocábulo mercadoria com acepção incorreta e, a despeito de haver utilizado a palavra mercadoria, "*... onde se lê mercadoria, leia-se produto*" – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 80. MEIRA afirma que o caráter restritivo do termo "mercadorias" – coisas que servem como objeto de uma operação comercial – deve ser relevado, em face de interpretação sistêmica do Decreto-Lei nº 37/1966, que leva ao entendimento de que o termo foi utilizado como sinônimo de **bens**, palavra igualmente presente no mesmo Decreto-Lei (*v.g.*, arts. 12, 14, 26, 75 e 106), e mais adequada para tratar da hipótese de incidência do imposto de importação – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 114-115. FOLLONI, também em leitura sistemática do Decreto-Lei nº 37/1966, conclui que o imposto de importação incide sobre produtos ou bens, e não restritivamente sobre mercadorias – **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 115. Interessante, ainda, a posição de WERNECK, que acolhe como sinônimos os termos "mercadorias" e "produtos", destacando que são melhor compreendidos pelo que excluem: pessoas, desde a Lei-Áurea; meios de pagamento, e serviços – **Impostos de Importação, de Exportação & outros Gravames Aduaneiros**, p. 31-32.

¹³³ **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 323-324.

¹³⁴ Com referências em Pedro Nunes, José Náufel, De Plácido e Silva, Rubens Limongi França, Orlando Gomes e Paulo Dourado de Gusmão – **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 72-73.

ou exportado – “... *todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado*”. Na justificativa para utilização do termo, nos comentários ao Código Aduaneiro Argentino, efetuados pelos próprios autores da codificação, traz-se a eletricidade, que, segundo a legislação civil argentina, não seria uma coisa, mas um objeto, esclarecendo-se que o termo “**objeto**”, em oposição a “sujeito”, inclui não só as operações de venda, mas também as efetuadas a título gratuito.¹³⁵ BASALDÚA acrescenta ainda, em defesa do termo “objeto”, que a conotação de “bem” é relacionada a objeto valioso para o ser humano, mas a Aduana tem por função controlar também o ingresso e a saída de objetos não valiosos – “não bens” – como resíduos radioativos, substâncias tóxicas etc.¹³⁶

No Brasil, é de se recordar que a energia elétrica também se encontra no universo do campo de incidência do imposto de importação, por disposição expressa da Constituição Federal de 1988 (art. 155, § 3º). E que o texto constitucional de 1988 utiliza a designação “bens” por 50 vezes, de modo a incluir, entre outros, petróleo e gás (art. 20, § 1º), além de usar o termo de forma alargada em diversos dispositivos (v.g., art. 150, V e art. 152) com abrangência que, logicamente, inclui resíduos tóxicos/radioativos, ou lixo, apesar de ser discutível seu valor econômico.¹³⁷

Mas é nos artigos 149, § 2º, II, e 195, IV, da Constituição Federal, que tratam de contribuições exigidas na importação, predominantemente, em redações

¹³⁵ ALSINA, BARREIRA, BASALDUA, COTTER MOINE, e Héctor G. VIDAL ALBARRACÍN, *Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias*, T. I, p. 61-64.

¹³⁶ *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 43-45. A crítica à utilização do termo bem já havia sido feita pelo mesmo autor em: *Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur*, *Revista de Estudios Aduaneros*, n. 10, p. 122.

¹³⁷ Transcrições: “Art. 155... § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum outro tributo **incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País** (recorde-se que o imposto de importação é tratado no art. 153, I, da CF/1988); “Art. 20. São **bens da União...** § 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de **petróleo ou gás natural**, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração”; “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios... V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou **bens**, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;” – não nos parece que o texto permita a limitação, por meio de tributos, do transporte de resíduos tóxicos/radioativos, ou lixo, por exemplo – e “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre **bens e serviços, de qualquer natureza**, em razão de sua procedência ou destino”. Todos os grifos e destaques são nossos.

dadas pelo legislador constitucional derivado, que percebemos que o texto da Constituição atribui, feliz ou infelizmente, a mesma acepção a **bens** e **produtos**.¹³⁸

E tal linha é seguida pelo legislador ordinário brasileiro, ao disciplinar tais contribuições. Basta a leitura da denominação dada às contribuições, com a consciência de sua irrelevância, em face do artigo 4º, I, do CTN, e de seu “fato gerador” – artigos 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004 – para perceber o que se expõe: a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de **Produtos** Estrangeiros ou **Serviços** – PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de **Bens** Estrangeiros ou **Serviços** do Exterior – COFINS-Importação; têm ambas como “fato gerador” a entrada de **bens** estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por **serviço** prestado.¹³⁹

¹³⁸ Transcrições: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, **relativamente às contribuições a que alude o dispositivo**... § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo... II - incidirão também sobre a importação de **produtos** estrangeiros ou serviços (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003); III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001) a) “ad valorem”, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, **no caso de importação, o valor aduaneiro**”; e “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**: ... IV - do importador de **bens** ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003)”. E em um dos temas tributários em que a redação original da Constituição, que utilizava o termo “mercadoria”, suscitou controvérsias – sobre o ICMS na importação de “mercadoria” sem finalidade comercial – houve Emenda Constitucional (nº 33/2001), substituindo-a pela expressão “mercadoria ou bem” (art. 155, § 2º, IX, “a”). Mas é flagrante que o próprio texto original da Constituição também foi pouco cauteloso na distinção entre “mercadoria”, “produto” e “bem”. Veja-se, a título exemplificativo, a disciplina geral das limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150 a 152). Não se crê que o constituinte desejasse dar abrangência diversa aos termos “mercadorias” e “bens”, nos arts. 150, § 5º – “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre **mercadorias** e serviços” – e 152 – já transcrito na página anterior – nem que estivesse o art. 150, § 5º dispensando os consumidores de serem esclarecidos, por exemplo, sobre a incidência do IPI, que, inequivocamente, incide sobre operações com “produtos”. Todos os grifos são nossos.

¹³⁹ A Lei nº 10.865/2004, que trata das contribuições, é “pura cópia” da disciplina do imposto de importação presente no Regulamento Aduaneiro então vigente – Decreto nº 4.543/2002. E houve preocupação em expressamente excluir da incidência das contribuições, na lei, os “... bens avariados ou que se revelem imprestáveis para os fins a que se destinavam, desde que destruídos, sob controle aduaneiro, antes de despachados para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional”. Há disposição legal idêntica vigente para o imposto de importação, que, no entanto, usa o termo “mercadoria” – art. 1º, § 4º do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003 – em vez de “bem”.

E é nessas contribuições que identificamos uma das principais distinções a serem feitas, quando se trata de Direito Aduaneiro: entre **mercadorias/bens/produtos** e **serviços**. Isso porque aqueles tratam de obrigação de dar, enquanto estes se relacionam a obrigação de fazer. Pertinente, então, a observação de VIEIRA, no sentido de que a **obrigação de dar**, tratando de IPI, “... *tem por objeto prestações de coisas (entrega de bens, transmitindo a propriedade, a posse ou restituindo)*”, e a **obrigação de fazer**, tratando de ISS, tem por objeto “... *prestações de fatos (atividades pessoais do devedor)*”.¹⁴⁰

A utilização do termo amplo “objeto”, em oposição a “sujeito”, no artigo 10 do Código Aduaneiro da Argentina, se, por um lado, resolveu o problema dos “não bens” daquele país, na mão oposta, deixou o governo, ávido por recursos, tentando a instituir imposto de importação também sobre serviços, que, por não serem “sujeitos”, seriam “objetos”, o que ocorreu por meio da “Ley” nº 25.063, de 24/12/1998, na qual se adicionou um parágrafo ao referido artigo 10, dispondo que se consideram igualmente mercadorias, naquele código, locações e prestações de serviços, nas condições ali especificadas, assim como direitos de propriedade intelectual.¹⁴¹

PARDO CARRERO, ao analisar as diferentes definições de “bens”, remetendo ao Código Civil italiano, que trata como “**bens**” as coisas que possam ser “**objeto** de direito” e à legislação colombiana – Estatuto Aduaneiro, que define “**mercadoria**” como “... *todo bem classificável na tarifa aduaneira, suscetível de ser transportado e sujeito a um regime aduaneiro*”, acaba, diante da divergência terminológica entre as legislações nacionais, concluindo que para efeitos aduaneiros, a noção de **mercadoria** se circunscreve ao “... **objeto do intercâmbio internacional, lícito ou ilícito, que é classificável pela tarifa aduaneira**”. Por

¹⁴⁰ IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências ?, in SANTI e Vanessa Rahal CANADO (coord.), **Tributação do Setor Industrial**, p. 74.

¹⁴¹ Por certo que tal alteração – ainda mantida – causou revolta generalizada nos juristas aduaneiros argentinos. Como afirma BASALDÚA, “... *tal modificación resulta notoriamente desafortunada y revela en sus autores un patente desconocimiento del Derecho aduanero*”, e se trata de um exemplo no qual a definição peca por ser excessivamente ampla, incluindo objetos imateriais e inapreensíveis para as aduanas, que não podem, efetivamente, sobre eles exercer controle, nem tampouco os classificar na nomenclatura do Sistema Harmonizado – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 46.

consequência, os direitos imateriais e serviços somente teriam importância quando fizessem parte da mercadoria, afetando seu valor.¹⁴²

De fato, uma definição simples e objetiva de mercadoria seria “aquilo que pode ser classificado na tarifa aduaneira”, ou, simplesmente, na nomenclatura do Sistema Harmonizado, que equivale, grosso modo, à tarifa desprovida da coluna referente à alíquota do imposto de importação.¹⁴³

E tanto o Código Aduaneiro argentino – artigo 11 – como o Regulamento Aduaneiro brasileiro – artigo 94 – afirmam que a mercadoria será classificada segundo as regras estabelecidas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira – inicialmente na Convenção celebrada em Bruxelas, em 15/12/1950, e atualmente na “Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias”, celebrada também em Bruxelas, em 14/06/1983.¹⁴⁴

No entanto, atrelar a classificação no Sistema Harmonizado (SH), ou em seus desdobramentos regionais/locais, ao fato de algo ser, ou não, mercadoria, não nos soa lógico. Ou melhor, parece-nos tautológico. Se o Sistema Harmonizado foi criado para classificar mercadorias – todas e quaisquer mercadorias – pressupõe-se que ele já partiu de uma definição de mercadoria. Assim, estaríamos afirmando, com a citada definição “simples e objetiva”, que mercadoria é tudo aquilo que pode ser classificado em uma nomenclatura criada para classificar todas as mercadorias.

Por certo que a nomenclatura nos ajuda, por exemplo, a discernir mercadorias – que são objeto do Direito Aduaneiro, e tratadas no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio/GATT – de serviços – que não são objeto do Direito Aduaneiro, e são disciplinados no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços/GATS, a partir do qual se permitiu a criação de nomenclatura própria, ou,

¹⁴² **Tributación**..., *op. cit.*, p. 188 a 196, e 214. Nas redações originais, transcrevem-se o art. 810 do Código Civil italiano – “*sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti*” – a definição da codificação colombiana para “*mercancía*” – “*... todo bien clasificable en el arancel de aduanas, susceptible de ser transportado y sujeto a um régimen aduanero*” – e a conclusão ao autor – “*... la noción de mercancía se circunscribe para efectos aduaneros a aquel objeto del tráfico internacional – lícito o ilícito – que es clasificable por el arancel de aduanas*”.

¹⁴³ Sobre o Sistema Harmonizado trataremos adiante, no subitem 4.3.2, p. 297-305. De momento, cabe informar que a nomenclatura do Sistema Harmonizado permite a classificação de mercadorias em um código de seis dígitos numéricos, aos quais cada país, região ou bloco pode adicionar outros, formando sua respectiva nomenclatura, que, adicionada de coluna com as alíquotas do imposto de importação, compõe a “tarifa”.

¹⁴⁴ Destaque-se que nos textos autênticos de tais Convenções, em inglês e francês, os termos usados também são, respectivamente, “*goods*” e “*marchandise*”.

ainda, de direitos de propriedade intelectual, disciplinados no Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio/TRIPS.¹⁴⁵

No entanto, não alimentemos falsas expectativas de que uma codificação complexa como a nomenclatura do SH, repleta da palavra “outros”, justamente para abranger toda e qualquer mercadoria existente ou que ainda existirá, e alterada periodicamente, no âmbito internacional, por comitê técnico, e regionalmente/localmente, por normas infralegais, possa nos levar a identificar precisamente se algo é mercadoria ou não.

Recordemos que nosso propósito, neste tópico, é definir mercadoria no Direito Aduaneiro. E que o principal obstáculo encontrado não é a ausência de consenso sobre o que efetivamente seja mercadoria, mas sobre os termos a empregar na definição.

Internacionalmente, percebe-se que não há controvérsia sobre a irrelevância da natureza da operação de comércio exterior – se venda, doação, ou se feita a pessoa física ou jurídica, ou se destinada a comércio ou utilização própria, ou ainda se lícita ou ilícita – para que se possa designar o que foi importado/exportado como “**mercadoria**”.

O GATT/1947, incorporado ao nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 313/1948, já tratava de **mercadoria**, inclusive abrangendo bagagem de viajante, v.g., em seu Artigo V, na versão oficial em língua portuguesa. É interessante destacar que tal acordo foi redigido em inglês e francês, e que, na versão em inglês, a palavra usada no Artigo V é “*goods*”, enquanto que, na francesa, é “*marchandises*”, como no glossário da OMA e na Convenção do SH, reproduzidos neste tópico.¹⁴⁶

A ALADI, por sua vez, define **mercadoria** em seu glossário como “... *todo produto, manufatura, semovente ou outros bens corporais móveis, sem exceção alguma*”, cabendo ainda destacar que a maioria dos códigos aduaneiros também

¹⁴⁵ A nomenclatura própria à qual nos referimos, no Brasil, é a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS), autorizada pelo art. 24 da Lei nº 12.546, de 14/12/2011, e instituída no Decreto nº 7.708, de 02/04/2012, como nomenclatura única na classificação de tais operações.

¹⁴⁶ Contudo, é importante mencionar que nem no Acordo do GATT prezou-se pela unidade terminológica: o termo “mercadoria” aparece 12 vezes na versão em inglês (“*merchandise*”) e 27 na versão em francês (“*marchandise*”); enquanto que o termo “produtos” aparece, respectivamente, 95 (“*products*”) e 97 (“*produits*”) vezes. Na versão em inglês, o termo “*goods*” aparece ainda 15 vezes.

utiliza o termo “mercadorias” com conteúdo desvinculado da finalidade comercial da importação.¹⁴⁷

E, nacionalmente, a leitura do Decreto-Lei nº 37/1966, que usa o vocábulo “**mercadoria**”, possibilita facilmente a detecção de que não está tal norma a restringir o termo constitucionalmente utilizado. O Decreto-Lei nº 37/1966, e, em geral, toda a legislação aduaneira brasileira, não manifestou rigor com a terminologia, empregando os termos “**mercadorias**”, “**bens**” e “**produtos**”, em geral, como sinônimos.¹⁴⁸

Ademais, são diversos os artigos do citado decreto-lei em que seria incoerente ou incompreensível que o termo “**mercadorias**” se referisse restritivamente a **bens** destinados à atividade comercial.¹⁴⁹

Portanto, para se definir mercadoria no Direito Aduaneiro, deve-se **abstrair do caráter comercial da operação de importação/exportação**, o que já é pacífico internacionalmente, e majoritário nacionalmente, mesmo entre os tributaristas que se dedicaram ao estudo do imposto de importação.

Um segundo elemento importante a tomar em conta, na definição de mercadoria, é a **necessidade de existência física/corpórea, para que**

¹⁴⁷ Código Aduaneiro Europeu, em qualquer de suas versões; Código Aduaneiro Uniforme Centro-Americano (CAUCA); Código Aduaneiro do MERCOSUL; Código Aduaneiro Argentino; Código Aduaneiro Paraguai; e Código Aduaneiro Uruguai. O Código Aduaneiro do MERCOSUL, aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, e ainda não incorporado ao nosso ordenamento jurídico, define, em seu art. 3º, mercadoria como “... *todo bem suscetível de um destino aduaneiro*”, classificando os destinos aduaneiros (arts. 35 e 78) em: inclusão em um regime, retorno ao exterior, abandono e destruição.

¹⁴⁸ A título ilustrativo, é de se transcrever o art. 17 do Decreto-Lei nº 37/1966, e seu correspondente no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009, art. 118): “Art. 17. A isenção do imposto de importação somente beneficia **produto** sem similar nacional, em condições de substituir o importado”; e “Art. 118. Observadas as exceções previstas em lei ou neste Decreto, a isenção ou a redução do imposto somente beneficiará **mercadoria** sem similar nacional ... (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 17, ...)”. Ainda mais gritante o uso indiscriminado dos termos no art. 106 do mesmo Decreto-Lei: “Art. 106. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da **mercadoria** ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução: I - de 100% (cem por cento): a) pelo não emprego dos **bens** de qualquer natureza nos fins ou atividades para que foram importados com isenção de tributos; b) pelo desvio, por qualquer forma, dos **bens** importados com isenção ou redução de tributos...”. Em todas as reproduções, os grifos são nossos.

¹⁴⁹ Vejam-se, por exemplo, os arts. 43 – “O disposto neste Capítulo se aplica igualmente aos veículos militares utilizados no transporte de **mercadoria**”; 70, § 1º – “... no caso de **mercadoria** em unidade ou em diminuta quantidade, **sem destinação comercial**, poderão...”; 106, II, ‘c’ – “... pela importação, como bagagem de **mercadoria** que, por sua quantidade e características, revele finalidade comercial”; 106, III, ‘b’ – “... pela chegada ao país de bagagem e bens de passageiro..., quando se tratar de **mercadoria** sujeita a tributação”; e 171 – “A **mercadoria** estrangeira importada a título de bagagem, e que, por suas características e quantidades, não mereça tal conceito, fica sujeita ao regime da importação comum”. Em todas as reproduções, os grifos são nossos.

efetivamente possa haver transposição de fronteira/transporte de um território a outro, o que exclui os “bens/objetos” imóveis e incorpóreos, já esclarecendo que o gás e a energia elétrica são equiparados a bens móveis/corpóreos – conforme artigo 83, I, de nosso Código Civil, e artigo 155, § 3º, de nosso Código Penal – e são efetivamente transportados/conduzidos por linhas de transmissão ou por dutos, ligados ao exterior – conforme artigo 8º do Regulamento Aduaneiro brasileiro. Esse segundo elemento excluiria os serviços da definição de mercadoria, assim como, em regra, direitos de propriedade intelectual, exceto quando incluídos no custo da mercadoria fisicamente importada, observadas as regras de valoração aduaneira. Excluiria também da definição de mercadoria, em Direito Aduaneiro, os “bens/objetos” importados/exportados exclusivamente mediante “*download*”.

Por fim, há que se destacar, na definição, que **são mercadorias** mesmo aqueles “bens/objetos” que constituam resíduos, como “lixo”, substâncias tóxicas, material usado, ou que sejam de importação restrita – v.g., entorpecentes, animais vivos e agrotóxicos. E entendemos que todos esses “objetos” são suscetíveis de ter valor, pelo que temos como apropriada a designação como “bens” mesmo na já citada legislação argentina.¹⁵⁰

Na legislação aduaneira brasileira, tem-se claro o tratamento, com o termo “**mercadoria**”, para importações não autorizadas por órgão anuente, com fundamento na legislação relativa a saúde, metrologia, segurança pública, proteção ao meio ambiente, controles sanitários, fitossanitários e zoonoses – artigo 46 da Lei nº 12.715, de 17/09/2012, com a redação dada pela Lei nº 13.097, de

¹⁵⁰ O Código Civil da Argentina – “Ley” nº 340, de 25/09/1869, derogada pela “Ley” nº 26.994, de 01/10/2014, em vigor desde agosto de 2015 – estabelecia, em seu artigo 2.311, com a redação dada pela “Ley” nº 17.711, de 22/04/1968, que **coisas** são “...**objetos** materiales susceptibles de tener un valor” – “... **objetos** materiales susceptibles de ter um valor”, e que “... las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de apropiación” – “... as disposições referentes a coisas são aplicáveis à energia e às forças naturais suscetíveis de apropriação”. No artigo 2.312 da mesma codificação, chamavam-se de **bens** os “... **objetos** inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las **cosas**” – “... os **objetos** imateriais suscetíveis de ter valor, e igualmente as **coisas**”. O mesmo artigo 2.312 estabelecia que o “... conjunto de los **bienes** de una persona constituye su patrimonio” – “... o conjunto de **bens** de uma pessoa compõe seu patrimônio” (todos os grifos e traduções livres são nossos). Isso levava à conclusão de que **objeto era gênero que abrangia os bens materiais (coisas) e imateriais, e ainda os que sequer eram bens**, por não serem suscetíveis de ter valor, não compondo o patrimônio. Ou seja, o obstáculo à utilização do termo “bem”, na definição aduaneira de mercadoria, seria o fato de existirem objetos que **não são suscetíveis de ter valor, e não o fato de não possuírem valor econômico positivo**. Não ser suscetível de ter valor é uma característica típica de direitos extrapatrimoniais – direitos de personalidade e direitos de família – e não de resíduos/rejeitos, por exemplo, que possuem caráter patrimonial, ainda que, eventualmente, estejam compondo uma transação patrimonial ilícita.

19/01/2015. E a Lei nº 12.305, de 02/08/2010, que institui a política nacional de resíduos sólidos, inspirada na Convenção da Basileia, define, em seu artigo 3º, XVI, como resíduos sólidos: “... *material, substância, **objeto** ou **bem** descartado resultante de atividades humanas em sociedade...*”.¹⁵¹

Tratamos aqui, assim, de **três elementos essenciais da definição de mercadoria em Direito Aduaneiro**: o primeiro, de **não estar restrita a operações de compra e venda (comerciais)**; o segundo, de **tratar apenas de algo móvel e corpóreo**, para que possa haver transporte de um território a outro, ou até apreensão, com recolhimento a depósito, nos casos previstos na legislação; e o terceiro, de **abranger operações lícitas ou ilícitas, sendo irrelevante se o que foi introduzido/extraído no/do território é permitido ou resultou em uma operação com efetivo valor econômico**. Entendemos, assim, como auxiliar a menção à nomenclatura do Sistema Harmonizado, na definição de mercadoria, porque tal nomenclatura já foi criada a partir de uma definição do que se entende por mercadoria, não podendo, logicamente, ser utilizada, agora, como elemento definidor. E o papel auxiliar da nomenclatura consiste na complementação da legislação dos países nos quais, por exemplo, a energia elétrica e o gás não são considerados algo corpóreo, ou os navios são considerados imóveis.

Qualquer definição de mercadoria que contemple esses três elementos, a nosso ver, é apropriada. E observe-se que há diversas formas de expressar, *v.g.*, que um bem é “móvel e corpóreo”, como a adotada pela Colômbia, em seu Estatuto Aduaneiro (Decreto nº 2.685, de 1999), na expressão “... *susceptível de ser transportado*”, constante da definição de mercadoria, no artigo 1º.¹⁵²

¹⁵¹ Cabe, derradeiramente, destacar a utilização do termo “mercadoria” para algo que sequer se sabe o que é – mas se sabe que é algo corpóreo e móvel, pois foi objeto de transporte – presente no art. 67 da Lei nº 10.833/2003, com a redação alterada pela Lei nº 13.043, de 13/11/2014: “Art. 67. ***Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, será aplicada, para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes na importação, alíquota única de 80% (oitenta por cento) em regime de tributação simplificada relativa ao Imposto de Importação – II, ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante – AFRMM***” (grifos nossos).

¹⁵² Tal expressão, lamentavelmente, não mais se encontra no novo projeto de estatuto, disponibilizado em maio de 2013, na página da DIAN – *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales* – da Colômbia, que entendeu como bastante a remissão à nomenclatura. Disponível em: <http://www.dian.gov.co/descargas/normatividad/2013/Proyectos/Estatuto_Aduanero_Publica_do_Mayo_29_de_2013.pdf>, acesso em: 24 jun. 2016.

Como concluímos aqui que o termo “bens” é adequado a todos os três elementos essenciais apontados – apesar de haver necessidade de interpretação complementada pela Nomenclatura, ou por textos de acordos internacionais, em alguns países – podemos sustentar, *“a priori”*, a definição de mercadoria, em Direito Aduaneiro, como **“bem corpóreo móvel”**, expressão a ser complementada com remissão a **operações aduaneiras** – *“... suscetível de ser importado ou exportado”*, como na codificação argentina, ou ainda *“... suscetível de um destino aduaneiro”*, como no Código Aduaneiro do MERCOSUL aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010.

BASALDÚA aponta o que seria uma solução alternativa à falta de harmonização internacional sobre o conteúdo de termos como “objeto”, “coisa”, “bem” e “produto”, em suas críticas ao Código Aduaneiro do MERCOSUL de 2010, tratando de substituir “objeto”, apesar de ser o termo entendido como mais adequado pelo jurista, por “tudo aquilo”, resultando a definição de mercadoria como *“... tudo aquilo suscetível de ser importado ou exportado”*.¹⁵³

Contudo, se, por um lado, tal solução resolve parte do problema da definição, eliminando “bens”, “móveis” e “corpóreos”, ou ainda “objetos” ou “coisas”, contornando a ausência de uniformidade terminológica internacional; por outro, faz surgir problema diverso: a excessiva amplitude, decorrente da ausência de restrição, que acaba sendo delegada à parte final do texto: *“... suscetível de ser importado ou exportado”*. E, adicionalmente, demandaria a definição do que se entende objetivamente por “suscetível de ser importado ou exportado” – por exemplo, se seria “suscetível de ser importada” uma mercadoria de importação proibida, ou um ser humano - já que não se estaria mais utilizando a palavra “objeto”. Ainda que se utilizasse a palavra “objeto”, há objetos, como direitos de propriedade intelectual, ou mesmo serviços, que podem inegavelmente ser “importados” e “exportados”, mas não constituem mercadorias, a despeito da positivação de tal impropriedade no artigo 10 da codificação aduaneira argentina, com a redação dada pela “Ley” nº 25.063/1998, como exposto.

O que se percebe é que quanto mais se alarga a definição menos ela pode ser considerada efetivamente uma “definição”, pois acaba não distinguindo os limites

¹⁵³ *Código Aduanero del Mercosur – Antecedentes y modelos de uniformización*, in José Vicente Troya JARAMILLO e Isabel Palacios LEGUIZAMÓN, **IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur**, p. 71 – Disponível em: <http://www.tribunalandino.org.ec/sit/etjca/index.php?option=com_filecabinet&view=files&id=9&Itemid=35>, acesso em: 24 jun. 2016.

entre o termo definido e outros. Daí buscarmos, neste estudo, uma delimitação que efetivamente se destine a distinguir “mercadoria” de outros termos. E essa delimitação é aqui desenvolvida com os três elementos essenciais apresentados neste tópico.

E, utilizando a palavra “**bem**” – deixando claro que abrange inclusive resíduos/rejeitos e “aquilo” que é de importação/exportação proibida, ou resultou em uma operação com efetivo valor econômico – a palavra “**corpóreo**” – para excluir as operações com serviços, ou direitos de propriedade intelectual, por exemplo, já aclarando serem corpóreos a energia elétrica e o gás – e a palavra “**móvel**” – para excluir os imóveis, como edifícios, que, por óbvio, não podem ser transportados de um lugar para outro, e, portanto, não podem efetivamente ingressar em um território ou dele sair – com o complemento “... **suscetível de ser importado ou exportado**” – regular ou irregularmente, para aclarar que, com o verbo “importar” se está simplesmente referindo a “trazer para dentro”, e, com “exportar”, “levar para fora”, podemos chegar a uma definição a ser utilizada no presente estudo.¹⁵⁴

De qualquer sorte, reiteramos que não é a única definição que admitimos como correta, pois entendemos que uma definição na qual estejam presentes os três elementos essenciais que destacamos neste tópico, com os esclarecimentos nele contidos, desempenha a contento a tarefa de distinguir o que é mercadoria no Direito Aduaneiro.

Assim, temos que o termo “**mercadoria**”, em Direito Aduaneiro, refere-se a **bens corpóreos móveis que são suscetíveis de ser importados ou exportados**. E importação corresponde à introdução de mercadoria em um território aduaneiro, sendo a exportação a retirada de uma mercadoria do território aduaneiro, ambos os elementos tendo origem comum em “*portare*”, do latim, diferenciando-se apenas no prefixo, indicando que se está a “portar para dentro” ou “portar para fora”.¹⁵⁵

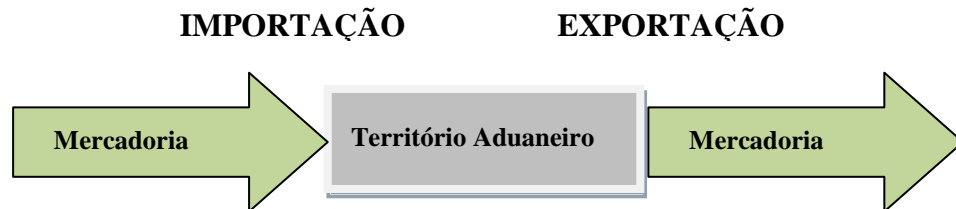
Para completar essa “santíssima trindade” do Direito Aduaneiro – ver figura a seguir, que nada mais faz do que registrar a obviedade – tratamos, agora, da

¹⁵⁴ Caso não se utilizasse a parte inicial, “bem corpóreo móvel”, mas simplesmente “bem”, a parte final teria a tarefa de restringir o conteúdo a bens corpóreos e móveis, e então, não poderia ser simplesmente “suscetível de ser importado ou exportado”, tendo que estar presentes também operações aduaneiras como o transporte e a armazenagem, que somente podem ser efetuados com “bens corpóreos móveis”. Daí as finalizações da definição como a presente no Código Aduaneiro do MERCOSUL, “... *suscetíveis de um destino aduaneiro*”, embora também aí não reste perfeitamente claro, na definição, que se está a referir inclusive a operações ilícitas/irregulares.

¹⁵⁵ Conforme **Dicionário Houaiss da Língua...**, *op. cit.*, p. 1289 e 1583.

expressão “território aduaneiro”, à qual, lamentavelmente, pouco se dedicam os estudos brasileiros, que muitas vezes a confundem com “território nacional”.¹⁵⁶

Figura 1 - Importação/exportação, mercadoria e território aduaneiro



1.4.8 O “território” no Direito Aduaneiro

No Brasil, da mesma forma que a legislação utiliza sem muito critério os termos “bens”, “mercadorias” e “produtos”, também o faz em relação à delimitação geográfica, para efeitos de incidência do imposto de importação, falando indistintamente de “território nacional” e de “território aduaneiro”. Entretanto, no âmbito internacional, como exposto, consolidou-se a noção de que importação consiste na introdução de mercadorias em um **território aduaneiro**.

Nosso Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 19, que incide o imposto de importação na entrada de mercadoria estrangeira – em verdade, produto estrangeiro, como analisado no subitem anterior – no **território nacional**.

Desde 1985, o Regulamento Aduaneiro tenta combinar os institutos, afirmando que “... o *território aduaneiro compreende todo o território nacional*”, considerando as expressões como sinônimas ao longo da norma regulamentar, ressalva feita ao artigo 3º, § 3º, do Regulamento de 2009, que trata da extensão da jurisdição às Áreas de Controle Integrado, criadas em regiões limítrofes dos países integrantes do MERCOSUL.¹⁵⁷

¹⁵⁶ A figura faz parte das obviedades do Direito Aduaneiro, mas, parafraseando VIEIRA, ao pedir que se repensasse a asserção rodriguiana de que “... *todo óbvio é ululante*”, estamos diante de um “óbvio não ululante”, dadas as peripécias perpetradas no direito nacional sobre o que efetivamente constitui uma importação ou uma exportação de mercadoria – República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes, **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. v. 36, p. 149 – Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1788>>, acesso em: 24 jun. 2016.

¹⁵⁷ Art. 1º do Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, e art. 2º dos Regulamentos Aduaneiros de 2002, Decreto nº 4.543/2002, e de 2009, Decreto nº 6.759/2009. Nos textos dos regulamentos, as disposições legais que se referem ao “território nacional” são simplesmente adaptadas para “território aduaneiro”, apesar de restarem ainda algumas menções regulamentares ao “território nacional”.

O próprio Decreto-Lei nº 37/1966, principal norma aduaneira brasileira de ordem legal, promove a identidade entre território aduaneiro e território nacional, ao estabelecer, em seu artigo 33, que o **território aduaneiro** compõe-se de zona primária – áreas alfandegadas em portos, aeroportos e pontos de fronteira – e zona secundária – restante do **território nacional**.

Também os estudos jurídicos, em regra, no Brasil, pouco se dedicam a distinguir o território nacional do território aduaneiro.¹⁵⁸

Entre os juristas estrangeiros, de forma contrária, a distinção entre “território nacional” e “território aduaneiro” é a regra, não tendo sido encontrado estudo sobre o tema que efetivamente atribua igualdade de conteúdo às expressões.¹⁵⁹

Um dos elementos dos Estados, o **território nacional** é o local onde eles exercem sua jurisdição geral – legislativa, administrativa e jurisdicional – e exclusiva, sem concorrência, detendo o monopólio do uso legítimo da força pública. A noção de território é, assim, jurídica e não meramente geográfica. Nosso território nacional, v.g., em sua porção marítima – mar territorial – estende-se até doze milhas náuticas

¹⁵⁸ S. O. LIMA trata apenas de território nacional, ao analisar o imposto de importação, considerando nele incluída a “zona franca”, fazendo menção sobre a existência, na legislação italiana, de “território alfandegário” – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 167-172. Também MELO e REIS – **Manual...**, *op. cit.*, p. 42-44 – e LACOMBE – **Imposto de Importação...**, *op. cit.*, p. 28 – tratam somente de território nacional, em seus estudos sobre o imposto de importação. LOPES FILHO faz menção ao território aduaneiro, mas afirma que, no Brasil, corresponde ao território nacional, o que inclui a Zona Franca de Manaus – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 63-65. MEIRA também conclui que o legislador nacional utilizou as expressões como sinônimas, e prefere a utilização de “território nacional”, concluindo que a Zona Franca de Manaus nele está incluída – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 118 – posicionamento que é aprofundado em seu mais completo estudo sobre os tributos aduaneiros, no qual faz distinção entre “território aduaneiro” e “território nacional”, à luz de tratados internacionais, já dispondo sobre áreas de livre comércio/“zonas francas” e áreas de controle integrado, mantendo o posicionamento que inclui a Zona Franca de Manaus no território aduaneiro brasileiro – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 341-352. HILÚ NETO, por sua vez, distingue o “território aduaneiro”, que entende igual a “território nacional”, de um “território aduaneiro tributário”, do qual exclui a Zona Franca de Manaus, invocando o conceito internacional de “zona franca” – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 140-142. Também distinguem o território aduaneiro do nacional SOSA, que afirma não se enquadrar, a Zona Franca de Manaus, no conceito internacional de “zona franca” – **Comentários à Lei Aduaneira...**, *op. cit.*, p. 65 e 299; CARLUCI, que dedica um tópico específico de seu estudo sobre Direito Aduaneiro às “franquias territoriais”, discorrendo sobre “zonas francas”, no que inclui Zona Franca de Manaus, e sobre portos livres e depósitos francos, zonas de processamento de exportação e áreas de livre comércio – **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 173 a 189; e FOLLONI, que chega a mencionar o Artigo XXIV do GATT, justificando a diferença, mas conclui que, no Brasil, o regulamento aduaneiro acaba por equivaler o território nacional ao aduaneiro – **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 85-87.

¹⁵⁹ BERR e TRÉMEAU afirmam a distinção, inclusive com exemplos reais relacionados à França e à União Europeia – **Le Droit Douanier...**, *op. cit.*, p. 44-45. No mesmo sentido, destacando as diferenças entre “território aduaneiro” e “território nacional”, ROHDE PONCE – **Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 92-93; PARDO CARRERO – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 242-266; BASALDÚA – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 35-41, 58, e 114-144; e ALSINA, BARREIRA, BASALDÚA, COTTER MOINE e H. G. VIDAL ALBARRACÍN – **Código Aduanero – Comentarios...**, *op. cit.*, p. 31-44.

do litoral, de acordo com o artigo 1º da Lei nº 8.617, de 04/01/1993, que reflete o acordado pelo Brasil em âmbito internacional, por meio da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar (UNCLOS).¹⁶⁰

O **território aduaneiro** é definido em acordos internacionais, e não corresponde necessariamente ao território nacional, podendo conter, v.g., “enclaves” e “exclaves”.¹⁶¹

A definição de abrangência internacional mais antiga e conhecida de território aduaneiro é a constante do Artigo XXIV, 2, do GATT/1947:

2. Para os fins de aplicação do presente Acordo, entende-se por **território aduaneiro** todo o **território para o qual tarifas aduaneiras distintas ou outras regulamentações** aplicáveis às trocas comerciais **sejam mantidas** a respeito de outros territórios **para uma parte substancial do comércio** do território em questão.¹⁶²

Focada nas restrições tarifárias – “*arancel*” – e não tarifárias – regulamentações comerciais – a definição consta exatamente no artigo do GATT que trata de uniões aduaneiras e de zonas de livre comércio.¹⁶³

¹⁶⁰ José Francisco REZEK, **Direito internacional público: curso elementar**, p. 161-162; e Celso Duvivier de Albuquerque e MELLO, **Curso de direito internacional público**, p. 1113. No Brasil, a UNCLOS, também conhecida como “Convenção de Montego Bay”, foi aprovada por meio do Decreto Legislativo nº 5, de 09/11/1987, ratificada em 22/12/1988, e promulgada por meio do Decreto nº 1.530, de 22/06/1995.

¹⁶¹ Entende-se por **enclave** um âmbito submetido à soberania de outro Estado, no qual se permite, em virtude de acordo internacional, a aplicação de nossa legislação aduaneira. **Exclave**, por sua vez, é um âmbito no qual se permite, em território nacional, a aplicação da legislação aduaneira de outro país. Como destaca BASALDUA, o Direito aduaneiro faz abstração da soberania nacional e contempla a possibilidade de que, mediante um tratado, dois Estados decidam atribuir um “*status*” jurídico-aduaneiro diferenciado a uma parte de seu território nacional – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 115-116.

¹⁶² Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos). As versões autênticas, em língua inglesa e francesa, dispõem, respectivamente: “2. *For the purposes of this Agreement a customs territory shall be understood to mean any territory with respect to which separate tariffs or other regulations of commerce are maintained for a substantial part of the trade of such territory with other territories*”; e “2. *Aux fins d'application du présent Accord, on entend par territoire douanier tout territoire pour lequel un tarif douanier distinct ou d'autres réglementations commerciales distinctes sont appliqués pour une part substantielle de son commerce avec les autres territoires*”. A OMC disponibiliza ainda, em sua página “web”, a versão em espanhol: “2. *A los efectos del presente Acuerdo, se entenderá por territorio aduanero todo territorio que aplique un arancel distinto u otras reglamentaciones comerciales distintas a una parte substancial de su comercio con los demás territorios*” – Versões disponíveis em: <<http://www.wto.org>>, acesso em: 24 jun. 2016.

¹⁶³ No item 8, “a”, do Artigo XXIV, esclarece-se que, na **união aduaneira**, ocorre a substituição de dois ou mais territórios aduaneiros por um só, de modo que os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais, com exceção de algumas destacadas no acordo, sejam eliminados para a maioria das trocas comerciais entre os territórios constitutivos da união, ou, ao menos, para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários desses territórios, e os direitos aduaneiros e outras regulamentações idênticas em substância sejam aplicados, por qualquer membro da união, no comércio com os territórios não

A partir da invocação, como critérios, da tarifa, tema à época protagonista no GATT, e das demais regulamentações “não tarifárias”, resta claro que dois ou mais territórios nacionais de Estados soberanos podem compor um único território aduaneiro, formando uniões aduaneiras, para efeitos do acordo.

O GATT/1947 prevê ainda, em seu Artigo XXVI, 5, “a”, que os “governos” – Partes Contratantes, conforme Artigo XXXII – que o aceitarem, eles o fazem em relação aos territórios que representam no plano internacional, com exceção dos territórios aduaneiros distintos a serem indicados no momento da aceitação. E, no Artigo XXXIII do acordo, que trata das adesões, estabelece-se que:

Todo governo que não seja parte no presente Acordo ou **que aja em nome de território aduaneiro distinto** que goze de inteira autonomia na condução de suas relações comerciais exteriores e de outras questões tratadas no presente Acordo **poderá aderir ao presente Acordo, por sua conta ou por conta desse território**, em termos a serem ajustados entre esse governo e as Partes Contratantes. [...] ¹⁶⁴

Da mesma forma, a denúncia do Acordo pode ser referir a um ou mais territórios aduaneiros representados (Artigo XXXI) por um “governo” – Parte Contratante.

Dessas observações, conclui-se que além de haver possibilidade de diversos Estados soberanos celebrarem uma união aduaneira, de modo a unir seus

compreendidos naqueles. E no item 8, “b”, a **zona de livre comércio** – na tradução da época, “zona de livre troca” – é definida como um grupo de dois ou mais territórios aduaneiros entre os quais os direitos aduaneiros e outras regulamentações restritivas das trocas comerciais – com exceção, na medida necessária, das restrições autorizadas nos termos de determinados artigos do acordo – são eliminados para a maioria das trocas comerciais relativas aos produtos originários dos territórios constitutivos da zona de livre comércio.

¹⁶⁴ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos). As versões autênticas, em língua inglesa e francesa, dispõem, respectivamente: “*A government not party to this Agreement, or a government acting on behalf of a separate customs territory possessing full autonomy in the conduct of its external commercial relations and of the other matters provided for in this Agreement, may accede to this Agreement, on its own behalf or on behalf of that territory, on terms to be agreed between such government and the CONTRACTING PARTIES*” (sic); e “*Tout gouvernement qui n'est pas partie au présent Accord ou tout gouvernement agissant au nom d'un territoire douanier distinct qui jouit d'une entière autonomie dans la conduite de ses relations commerciales extérieures et pour les autres questions traitées dans le présent Accord, pourra adhérer au présent Accord, pour son compte ou pour le compte de ce territoire, à des conditions à fixer entre ce gouvernement et les PARTIES CONTRACTANTES*”. A OMC disponibiliza ainda, em sua página “web”, a versão em espanhol: “*Todo gobierno que no sea parte en el presente Acuerdo o todo gobierno que obre en nombre de un territorio aduanero distinto que disfrute de completa autonomía en la dirección de sus relaciones comerciales exteriores y en las demás cuestiones tratadas en el presente Acuerdo, podrá adherirse a él en su propio nombre o en el de dicho territorio, en las condiciones que fijen dicho gobierno y las PARTES CONTRATANTES*” – Versões disponíveis em: <<http://www.wto.org>>, acesso em: 24 jun. 2016.

territórios aduaneiros, substituindo-os por um único, pode, dentro de um mesmo Estado soberano, existir mais de um território aduaneiro.¹⁶⁵

O Brasil deve obediência a essa definição de território aduaneiro, por ser parte contratante do GATT e membro da OMC.

A outra definição, mais genérica e sintética, resulta de discussões no âmbito da Organização Mundial das Aduanas, tendo sido incorporada ao glossário elaborado por aquela organização, e inserida em diversos Anexos da Convenção de Quioto de 1973 (A-1, A-3, A-4, C-1, F-1 e F-7), estabelecendo que “... *território aduaneiro é aquele no qual se aplica plenamente a legislação aduaneira*”.¹⁶⁶

Tal definição é intimamente relacionada à necessidade de manejo do tema “zonas francas”. A Convenção de Quioto de 1973 tratava como “zona franca” a “... *parte do território de um Estado na qual as mercadorias introduzidas são consideradas, geralmente, em relação aos direitos e impostos de importação, como não estando no território aduaneiro, nem sujeitas ao controle habitual da Aduana*”.¹⁶⁷

Veja-se que, na definição no âmbito da OMC, o território aduaneiro tinha como pressupostos a tarifa e as regulações comerciais. E na definição trazida pela OMA, à época ainda conhecida por CCA, tratava-se de aspectos tarifários e de controles habituais da Aduana.

Apesar de as “regulamentações comerciais” não guardarem identidade com o que se entende por “controles habituais da Aduana”, as definições seriam conciliáveis se entendido que “resultar plenamente aplicável a legislação aduaneira”

¹⁶⁵ BASALDÚA exemplifica a primeira categoria – vários territórios nacionais compondo um território aduaneiro – com a União Europeia, e a segunda – um território nacional contendo vários territórios aduaneiros – a partir da legislação argentina (Código Aduaneiro, art. 2º), na qual existe um território aduaneiro geral e um território aduaneiro especial, ou área aduaneira especial, em virtude do disposto na “Ley” nº 19.640, de 16/05/1972, que cria regime para a província da Terra do Fogo e para a Antártica e Ilhas do Atlântico Sul – **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 37-38.

¹⁶⁶ Tradução livre das versões redigidas nos idiomas oficiais da OMA – inglês (“*customs territory*”) e francês (“*territoire douanier*”): “... *the territory in which the Customs law applies in full*” e “... *territoire dans lequel les dispositions de la législation douanière sont pleinement applicables*”. Nossa tradução não destoa da elaborada por Hilda Badenes da Costa e Silva, com revisão técnica de um dos principais conhecedores da temática aduaneira no Brasil à época, Oswaldo da Costa e Silva – **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros**, em 1988, para a Escola de Administração Fazendária (ESAF).

¹⁶⁷ Tradução livre das versões redigidas nos idiomas oficiais da OMA – inglês (“*free zone*”) e francês (“*zone franche*”): “... *part of the territory of a State where any goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the Customs territory and are not subject to the usual Customs control*”; e “... *partie du territoire d'un Etat dans laquelle les marchandises qui y sont introduites sont généralement considérées comme n'étant pas sur le territoire douanier au regard des droits et taxes à l'importation et sont pas soumises au contrôle habituel de la douane*”.

corresponde a “resultarem plenamente aplicáveis inclusive a tarifa aduaneira e as restrições econômicas”.¹⁶⁸

Contudo, com a revisão da Convenção de Quioto, em 1999, a definição que passa a constar no Capítulo 2 do Anexo Geral é sensivelmente modificada, passando-se a entender por território aduaneiro “... *aquele no qual se aplica a legislação aduaneira*” – sem o termo “plenamente”.¹⁶⁹

E também na definição de zona franca, a Convenção de Quioto Revisada (CQR) promoveu leves modificações, retirando a expressão “não sujeitas ao controle habitual da Aduana”.

A conciliação ficou, a nosso ver, mais distante, mas não impossível. Afinal de contas, não se pode ignorar que cerca de uma centena de países são signatários tanto da CQR quanto do GATT, devendo respeito a ambos.¹⁷⁰

Por certo que a “aplicação da legislação aduaneira” deve ser igualmente efetuada em todo o território aduaneiro, inclusive no que se refere a aspectos tarifários ou relativos a restrições econômicas e não econômicas.¹⁷¹

E a ambiguidade, provavelmente propositada, que resta, *v.g.*, em relação às “zonas francas” – nas quais não se tem dúvida de que se aplica grande parte da legislação aduaneira – passa a girar em torno de quais as disposições consideradas não aplicáveis, o que certamente remete às já citadas “regulamentações comerciais” e “tarifas”, a que se refere o Artigo XXIV do GATT.

O MERCOSUL, que tem como membros países que são também partes contratantes do GATT, seguiu, em sua primeira codificação aduaneira, que jamais

¹⁶⁸ Nesse sentido, BASALDÚA assevera que o âmbito espacial definido como “território aduaneiro” se caracteriza fundamentalmente por ser o lugar onde resulta aplicável o “*arancel*”, pois é ali onde se considera que a legislação aduaneira resulta “plenamente aplicável”, já chamando a atenção para o fato de que se ignorou na definição do CCA/OMA, a questão referente a proibições econômicas à importação e à exportação, sendo a definição do GATT “... *claramente superior*” – **Tributos al Comercio**..., *op. cit.*, p. 39.

¹⁶⁹ Tradução livre das versões redigidas nos idiomas oficiais da OMA – inglês (“*customs territory*”) e francês (“*territoire douanier*”): “... *the territory in which the Customs law applies*” e “... *territoire dans lequel la législation douanière d’une Partie contratante s’applique*”. É o que BASALDÚA designa, ironicamente, como definição “*light*”, silenciando sobre a atribuição dos Estados de aplicar o “*arancel*” – **Código Aduanero del Mercosur. Antecedentes y...** *op. cit.*, p. 69.

¹⁷⁰ Sobre a CQR trataremos no subitem 4.3.3, p. 305-311, mas adiante-se que a convenção, à qual o Brasil se encontra em processo de adesão, está vigente desde 03/02/2006, e tem mais de uma centena de partes contratantes, todas também representadas na OMC, como membros ou observadores – relação completa no Apêndice II, p. 550-557.

¹⁷¹ A despeito de as restrições de caráter não econômico, relativas à saúde pública, ao meio-ambiente, à segurança *etc.*, serem mais relacionadas propriamente ao território nacional do que ao território aduaneiro, como afirma BASALDÚA, inclusive com representação gráfica – **Tributos al Comercio**..., *op. cit.*, p. 38 e 58.

entrou em vigor, o modelo da União Europeia, definindo o território aduaneiro a partir do território nacional dos países. E, em sua segunda codificação, atualmente incorporada apenas ao ordenamento jurídico argentino, já na era pós CQR, adotou a definição do GATT, conforme diretrizes estabelecidas na Resolução GMC nº 40, de 18/07/2006.¹⁷²

Mas, durante as negociações da codificação regional, tal definição acabou gerando diversas discussões – sempre relacionadas a “áreas aduaneiras especiais”, como a Zona Franca de Manaus e a Terra do Fogo, e a “zonas francas” – algumas das quais extrapolavam o âmbito técnico/aduaneiro, invadindo a seara política e comercial, o que culminou na adoção da definição constante da CQR, tanto para território aduaneiro quanto para zona franca.

Perceba-se, no entanto, que as definições estabelecidas no código, inspiradas na CQR, devem ser lidas em conjunto com aquela referida no Artigo XXIV do GATT, seja porque o artigo 1º, item 6, do Código Aduaneiro do MERCOSUL esclarece que “... *mantenão sua validade os tratados internacionais que se encontrem vigentes em cada Estado Parte*”, assumindo que o código não os derroga, mas deve ser com eles conjuntamente interpretado, ou mesmo porque, nos artigos da codificação referentes a “zonas francas”, esclarece-se que a elas não se aplica a tarifa (artigo 126) nem restrições de caráter econômico (artigo 127), cabendo controle aduaneiro (artigo 128) e tratamento de exportação às entradas (artigo 129) e importação às saídas (artigo 130).¹⁷³

Além do mais, o Código Aduaneiro do MERCOSUL adota diretriz da própria Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), cabendo destacar que o Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais da ALADI, já referido no subitem

¹⁷² Segundo a diretriz, “... o território aduaneiro é a parte do âmbito mencionado no item 2 do artigo 1 na que se aplica um único regime tarifário e de restrições de caráter econômico às importações e às exportações do mesmo” (sic) – em espanhol: “... el territorio aduanero es la parte del ámbito mencionado en el apartado 2 del punto B en la que se aplica un único régimen arancelario y de restricciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones del mismo”. O item 2 do artigo 1 (“punto B”) dispunha que “... a legislação aduaneira do MERCOSUL se aplicará na totalidade do território dos Estados Partes e nos enclaves concedidos a seu favor” – em espanhol: “... la legislación aduanera del MERCOSUL se aplicará a la totalidad del territorio de los Estados Partes y a los enclaves concedidos a su favor”.

¹⁷³ Em relação às áreas aduaneiras especiais, para as quais a ausência de acordo ensejou a tímida redação de um único artigo (art. 131), a ambiguidade, aparentemente propositada, produz seu efeito, devendo haver disciplina regional específica para esclarecer a matéria, o que foi inicialmente empreendido na Decisão CMC nº 08, de 05/08/1994, e, depois, na Decisão CMC nº 33, de 16/07/2015.

1.4.6, define território aduaneiro como “... *território no qual é aplicável a legislação aduaneira de um país*”.¹⁷⁴

A principal crítica a tal definição é seu caráter tautológico, visto que conceitua o âmbito de aplicação da legislação aduaneira como o território aduaneiro – a legislação se aplica no território, e o território é o local onde se aplica a legislação !

No caso do Código Aduaneiro do MERCOSUL, por exemplo, tal crítica não é totalmente cabível, visto que o território aduaneiro é definido (art. 2º) como “... *aquele no qual se aplica a legislação **comum** do MERCOSUL*”. Na codificação, o termo “comum” (aqui grifado) opera em exclusão à legislação nacional de cada país, que não constitui efetivamente “legislação aduaneira comum”, e pode apenas ser aplicada supletivamente, no âmbito de cada país, conforme item 4 do artigo 1º, naqueles aspectos não regulados pelas três espécies de “legislação comum”: o Código; as normas regulamentares, necessárias à aplicação do Código; e as normas complementares. E, por óbvio, a “legislação aduaneira comum” inclui a tarifa e as restrições econômicas que venham a ser estabelecidas conjuntamente, quando o bloco regional aperfeiçoar a união aduaneira.

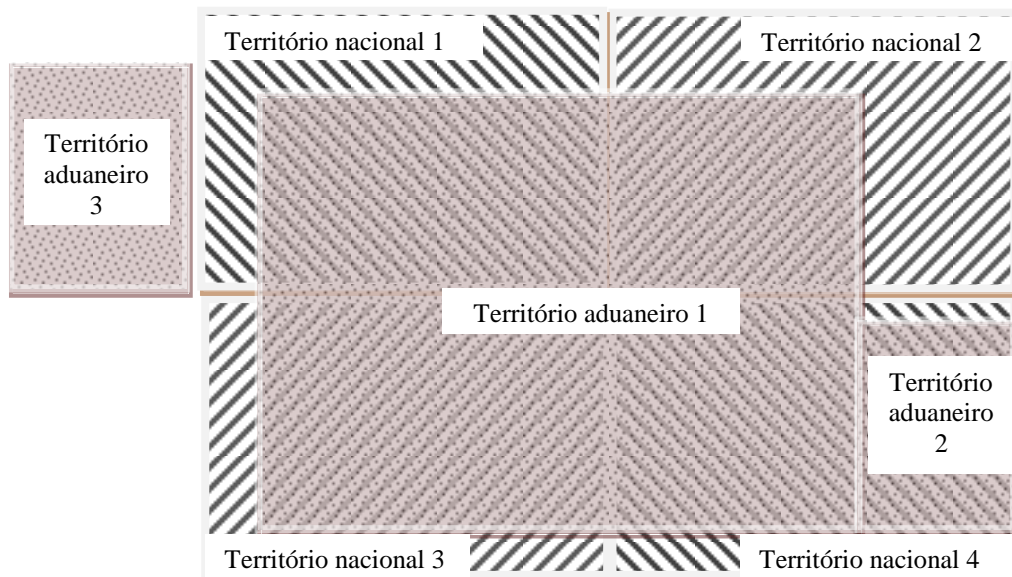
Na busca por uma definição objetiva internacional de território aduaneiro, distinguindo-o do território nacional – aquele submetido à soberania de um Estado – entendemos que devem ser contemplados aspectos que efetivamente permitam discernir os dois âmbitos, evitando relacionar características comuns.

E em um território nacional, podem existir um ou mais territórios aduaneiros, subordinados ou não à legislação aduaneira desse Estado.

¹⁷⁴ Subitem 1.4.6, p. 51. Em espanhol: “... *território en el cual es aplicable la legislación aduaneira de un país*”.

Na figura a seguir, percebe-se que há quatro territórios nacionais, que não se interpenetram, e três territórios aduaneiros.

Figura 2 - Território nacional x Território aduaneiro



O primeiro território aduaneiro é comum aos quatro territórios nacionais, o que caracteriza alguma forma de integração igual ou superior à união aduaneira, celebrada em tratado internacional, na forma do Artigo XXIV do GATT, estabelecendo que se aplica a parte substancial do comércio entre os quatro Estados soberanos uma mesma tarifa e uma mesma regulação comercial.¹⁷⁵ Por outra vertente (CQR), no território aduaneiro comum, seria aplicável apenas a legislação aduaneira comum do bloco, não se aplicando, em geral, a legislação aduaneira nacional dos Estados Partes.

O segundo território aduaneiro está totalmente inserido no território nacional 4. Apesar de o Estado soberano 4 ter pactuado, no mínimo, uma união aduaneira, em relação a parcela substancial de seu comércio, deixou de fora do acordo a área referente ao território aduaneiro 2, totalmente sob sua jurisdição. A tal área, aplica-se tarifa e regulamentação comercial distinta da aplicada no território aduaneiro único 1. Enquanto uma venda de mercadoria do território nacional 1 para o território nacional 4, dentro do território aduaneiro único, não mais constituiria uma operação de exportação, a partir da união aduaneira, uma venda do território aduaneiro 2 para o

¹⁷⁵ Permitidas apenas as exceções relacionadas no Artigo XXIV, 8, do GATT, previstas nos Artigos XI, XII, XIII, XIV, XV e XX do mesmo acordo. Destaque é comumente dado a estas últimas exceções (Art. XX), que se referem geralmente a restrições não econômicas, como as relativas à saúde e ao meio-ambiente.

território aduaneiro 1, ainda que dentro do território nacional 4, equivaleria, para todos os efeitos, a uma exportação.

O terceiro território aduaneiro poderia resultar de “enclave” concedido em favor de um ou mais territórios nacionais em um quinto território nacional.

Por fim, as áreas que constam como território nacional e não estão compreendidas em nenhum território aduaneiro, correspondem, v.g., a “exclaves” concedidos em favor de terceiros, ou mesmo “zonas francas”, a não ser que estas sejam compreendidas como integrando o território aduaneiro, sem afetar parte substancial do comércio.¹⁷⁶

Visualizada, de forma esquemática, uma parte significativa do universo de situações que podem ser identificadas em relação à territorialidade, discernindo o território aduaneiro do nacional, e diante da coexistência, em mais de cem países, das disposições do GATT e da CQR, há que se buscar uma definição que cumule as condições verificadas, de modo a identificar, ao menos, os requisitos mínimos, para que se possa afirmar que se está diante de um território aduaneiro.

Em face de serem genéricas as condições relacionadas na CQR – em verdade, uma condição: a aplicação da legislação aduaneira – e específicas as condições do GATT – identidade tarifária e de regulação comercial, em relação a parte substancial do comércio – entendemos que estas prevalecem, porque delimitam mais precisamente o instituto a definir.

Passa-se, assim, neste estudo, a definir **território aduaneiro** como qualquer **local no qual se aplique, a substancial parcela do comércio exterior, uma mesma tarifa e uma mesma regulação comercial.**

Não é incorreta a definição genérica que remete à aplicação da legislação aduaneira, mas insuficiente, por si só, para distinguir o território aduaneiro do nacional a contento, demandando complementação. Por isso é que, em todas as legislações que assim definem o território aduaneiro, na linha da CQR, não se operou derrogação do Artigo XXIV do GATT, mas simples coexistência/complementação.

No entanto, nem a definição do Artigo XXIV do GATT nem a definição da CQR são suficientes para que se afirme, conclusivamente, que uma “zona franca”

¹⁷⁶ Havendo a compreensão de que as “zonas francas” constituem território aduaneiro, elas se enquadrariam na situação do território aduaneiro 1, caso fossem expressamente incluídas na união aduaneira, ou como o território aduaneiro 2, se não incluídas na união aduaneira.

não corresponde a um território aduaneiro, ainda que um território aduaneiro diverso em um mesmo território nacional, ou mesmo se o espaço aéreo ou o leito dos rios constitui território aduaneiro.

A noção efetiva e detalhada de território aduaneiro acaba, lamentavelmente, condicionada à extensão que se quiser dar na legislação nacional, ou mesmo regional.¹⁷⁷

Assim, embora se possa chegar a uma definição internacional de território aduaneiro, reconhece-se a dificuldade de encontrar uma solução única para definir de forma mais detalhada o território aduaneiro, distinguindo-o do nacional em relação a temas mais específicos, como “zonas francas” e espaço aéreo, por exemplo, dificuldade que estendemos também aos enclaves e exclaves, que não são necessariamente um prolongamento de parte substancial da disciplina aduaneira.¹⁷⁸

Pelo exposto, conclui-se que a legislação aduaneira brasileira, em especial o Decreto-Lei nº 37/1966, no que iguala o território nacional ao território aduaneiro, está sendo paulatinamente mitigada, por meio de tratados internacionais.

E os juristas brasileiros, cada vez mais, terão que se ocupar, a exemplo do que faz a doutrina estrangeira, com temas relacionados ao território aduaneiro, e suas distinções em relação ao território nacional. Se não o fizeram até o momento, isso se deve certamente a não serem hoje facilmente evidenciáveis, no país, as consequências da adoção de uma ou outra linha de detalhamento da definição de território aduaneiro.

As discussões aqui travadas sobre a amplitude da expressão “território aduaneiro”, e outras definições, praticamente virgens em solo brasileiro, revelam um

¹⁷⁷ PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 249. O termo “lamentavelmente” e o complemento “... ou mesmo regional” são nossos.

¹⁷⁸ BASALDÚA sustenta ainda ser a área franca – gênero do qual são espécies as zonas francas, os portos francos, os depósitos francos etc. – um âmbito não tarifário, em oposição aos âmbitos tarifários – territórios aduaneiros gerais e especiais – na linha do que dispõe o Código Aduaneiro da Argentina, destacando que os enclaves e exclaves podem ser âmbitos tarifários ou não tarifários, e que as áreas francas se prestam a fins que modernamente poderiam ser atingidos com outros institutos aduaneiros, como destinações suspensivas e estímulos à exportação, sendo sua existência problemática em um processo de integração – *Areas Francas: concepto y utilidad – Problemática de su compatibilidad con el MERCOSUR*, *Revista de Estudios Aduaneros*, p. 17-28, *passim* – disponível em: <<http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Basaldua3.pdf>>, acesso em: 24 jun. 2016; e *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 119-142. Sobre zonas francas, tratam ainda: Maria Luisa VIVES, *Las zonas francas. Aspectos jurídicos, tributarios, aduaneros, comerciales, operativos*; ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, *Código Aduanero...*, T. IV, op. cit., p. 33-69; BERR e TRÉMEAU, *Le Droit Douanier...*, op. cit., p. 271-276; e PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 249-253.

dos principais problemas do Direito Aduaneiro no país: a prática recorrente de buscar soluções para problemas internacionais relacionados ao comércio somente na legislação nacional.

O que se propõe no Capítulo seguinte é o emprego de solução diversa: a compreensão da evolução da normatização internacional do comércio, para que se possa olhar para os problemas aduaneiros através de lentes adequadas, com foco bem regulado.

2 O PROCESSO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DA DISCIPLINA DO COMÉRCIO INTERNACIONAL

2.1 A INTERNACIONALIZAÇÃO SOB DIFERENTES PERSPECTIVAS

A internacionalização da disciplina do comércio internacional, o que inclui o Direito Aduaneiro, pode ser encarada sob diferentes perspectivas: como fruto de uma “globalização”; como consequência da necessidade de simetria, inerente às operações de comércio exterior; ou até mesmo como resultado da necessidade de segurança jurídica, diante da mais pura falta de confiança entre os países, na comunidade internacional.

Quanto à “globalização”, é preciso logo esclarecer que a vemos aqui como um fenômeno, despojando-nos de qualquer análise ideológica sobre o conteúdo da expressão ou seus efeitos benéficos ou perversos. E, dentro de tal perspectiva, é inegável que há um maior grau de interdependência entre as economias mundiais, com aumento do volume de transações comerciais e necessidade de celebração de acordos, gerando a crescente harmonização da disciplina internacional do comércio.¹⁷⁹

Mencionada a perspectiva mais óbvia, de influência inegável na disciplina internacional do comércio, dela logo nos afastamos, por razões epistemológicas, em virtude de não ser objetivo deste estudo ingressar na análise detalhada do fenômeno da “globalização”, que poderia conduzir nossa embarcação a águas onde reinam fortes aspectos subjetivos, distanciando-nos do efetivo escopo da pesquisa, voltado à disciplina jurídica, especialmente a internacional, do imposto de importação.

A seguir, tratamos da segunda perspectiva, que, por ser pouco explorada, academicamente, e até pelas próprias Aduanas, merece um melhor desenvolvimento.

¹⁷⁹ TREVISAN, Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez da Internacionalização, *in* TREVISAN (org.), **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**, p. 19-20.

2.2 A TERCEIRA LEI DE NEWTON E O COMÉRCIO INTERNACIONAL

O comércio internacional trata de atividade que envolve operações simétricas: importação/exportação. E tal simetria pode ser refletida naquilo que denominamos, em estudo anterior, de “Terceira Lei de Newton”, aplicável ao comércio internacional: “... *a cada importação corresponde uma exportação, de mesma intensidade, porém de sentido oposto*”.¹⁸⁰ Não é plausível que exista uma importação sem que tenha existido antes uma exportação. E, certamente, mais de 80% dos dados a serem declarados na importação correspondem, exatamente, a informações que já foram prestadas pelo exportador em uma declaração de exportação. Da exportação à importação, permanecem imutáveis, em regra, a mercadoria transacionada, sua origem, o preço pactuado, a quantidade comercializada, os dados cadastrais das partes e dos responsáveis pelo transporte, entre outros. Afinal de contas, a exportação e a importação correspondem a uma única operação de compra e venda.¹⁸¹

Toda operação de comércio exterior apresenta, no mínimo, três relações entre sujeitos de Direito Aduaneiro.¹⁸² Assim, por exemplo, em uma operação de exportação de mercadorias do Brasil para a França, vê-se, de plano, uma relação entre o exportador e a Aduana brasileira, substanciada em uma declaração de exportação; outra, entre o exportador brasileiro e o importador francês, expressa em um contrato internacional de compra e venda; e, ainda, uma terceira, entre o importador e a Aduana francesa, materializada em uma declaração de importação. E tais relações não podem trazer informações conflitantes. A falta de uniformização, por exemplo, na designação das mercadorias, acabaria por dificultar sobremaneira o controle aduaneiro, obstaculizando o caráter dinâmico das operações de comércio exterior. Não haveria como verificar a simetria entre as importações e exportações se tais operações fossem calcadas em bases distintas.¹⁸³

¹⁸⁰ A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática, in Paulo Gonet BRANCO, MEIRA e Celso de Barros CORREIA NETO (coords.), **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**, p. 346.

¹⁸¹ Do mesmo modo que a toda exportação corresponde uma importação, logicamente, a toda venda corresponde uma compra. Feliz, assim, a utilização do termo em espanhol “*compraventa*”, em uma única palavra, para designar a operação de compra e venda.

¹⁸² Na realidade, a maioria das operações de comércio exterior revela ainda outras relações acessórias entre intervenientes, como a importador-transportador e a importador-depositário.

¹⁸³ TREVISAN, Direito Aduaneiro da Integração..., *op. cit.*, p. 385-386.

Nesse aspecto, a harmonização da legislação e dos procedimentos, inclusive de formulários/campos de declarações eletrônicas, deve representar, cada vez mais, um fator minimizador de burocracia e incertezas, reduzindo-se o grau de duplicação na prestação de informações e aumentando-se a confiabilidade dos dados declarados.

Um bom mecanismo de troca, ou simples disponibilização de informações, entre as Aduanas de diferentes territórios, já representaria um grande avanço na uniformização de procedimentos e na transparência no comércio internacional.

Cite-se como exemplo a integração entre os sistemas informatizados de comércio exterior do Brasil (SISCOMEX), da Argentina (MARIA e, mais recentemente, MALVINA), do Uruguai (LUCIA), e do Paraguai (SOFIA), via Sistema INDIRA, instituído pela Decisão CMC nº 54, de 16/12/2004, artigos 21 a 23, e que já se encontra em operação.¹⁸⁴

E para que sejam coerentes e consistentes as informações a serem compartilhadas entre as Aduanas, há que se estabelecer um mínimo de uniformização, em relação às obrigações de prestação de informações, por parte de intervenientes nas operações de comércio exterior. De nada adianta ter estatísticas de comércio exterior ou dados fornecidos por diversos países se os critérios para prestar tais informações não forem semelhantes, ou, ao menos, detalhados o suficiente para permitir ajustes em uma eventual consolidação.

Assim, quando se fala, aqui, em “terceira Lei de Newton aplicável ao comércio exterior”, por óbvio, não se está tratando somente de aspectos estatísticos ou de preenchimento/compartilhamento de dados, mas da legislação que rege a matéria, que possibilita tal prestação de informações, e da própria realização das importações, que derivam simetricamente de exportações. É nessa amplitude que

¹⁸⁴ “Art. 21. As Administrações de Aduanas dos Estados Partes deverão estabelecer os mecanismos necessários que permitam o intercâmbio das informações contidas no Anexo IV da presente Decisão constantes nos seus respectivos sistemas informáticos através do Sistema INDIRA, relativas a: a) importações de bens procedentes de terceiros países efetuadas por um Estado Parte; b) importações realizadas por um Estado Parte de bens procedentes de quaisquer dos demais Estados Partes; e c) exportações realizadas por um Estado Parte de bens destinados a quaisquer dos demais Estados Partes.

Art. 22. As informações serão transmitidas **on line** e em tempo real e estarão disponíveis para os funcionários autorizados pelas Administrações de Aduanas dos Estados Partes através do sistema INDIRA. O intercâmbio de informações por meio dos sistemas informáticos não requererá solicitação, resposta ou confirmação.

Art. 23. As informações obtidas através dos sistemas informáticos gozarão, no país que as receber, das mesmas medidas de proteção que as informações confidenciais e o segredo profissional vigentes no país de origem” (sic).

surge a necessidade de uniformização, para que o comércio internacional seja fundado em critérios cada vez mais abrangentes e próximos de um ideal universal.

É tal simetria que norteou diversas ações, por parte de organizações internacionais surgidas na metade do século passado, e possibilitou a criação de uma verdadeira linguagem do comércio internacional, o Sistema Harmonizado.¹⁸⁵

Essa segunda perspectiva, de simetria, levando à uniformização da disciplina do comércio internacional, representa um dos temas aduaneiros que, provavelmente, mais será detalhado e desenvolvido, ao longo das próximas décadas, especialmente no que se refere à simplificação e automatização/informatização de procedimentos, tendo como pano de fundo a uniformização internacional da própria estrutura normativa aduaneira.

Não se tem dúvidas da importância de tal perspectiva, assim como da inicialmente apontada, referente à “globalização”, para a crescente internacionalização do Direito Aduaneiro, mas não se pode ignorar, ainda, o constrangedor tema da falta de confiança entre os países, no comércio internacional. Aqui, absolutamente pertinente a analogia entre os Estados, na ordem internacional, e as pessoas, na ordem interna. Ademais, os Estados são efetivamente pessoas jurídicas de direito internacional público, conforme Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados.¹⁸⁶

E grande parte da história, e do êxito, da estrutura normativa de regulação do comércio internacional, como veremos adiante, deriva do combate a práticas protecionistas, por parte dos Estados, coibindo ou minimizando as iniciativas unilaterais injustificadas de restrições, tarifárias ou não, ao comércio.

É sob tais perspectivas que são analisados, a seguir, alguns eventos históricos relevantes para o desenvolvimento do comércio internacional. Embora se busque respeitar a cronologia dos acontecimentos, ocasionalmente – *v.g.*, nos itens 2.5 a 2.8 – torna-se mais didático subdividir os temas por organização internacional/regional específica. Daí elaborarmos, no Apêndice I, uma linha do tempo de Direito Aduaneiro Internacional, para facilitar a visualização cronológica

¹⁸⁵ Sobre o Sistema Harmonizado, trataremos especificamente no subitem 4.3.2, p. 297-305.

¹⁸⁶ TREVISAN, Direito Aduaneiro no Brasil..., *op. cit.*, p. 20. A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados foi assinada em 23/05/1969, e entrou em vigor em 27/01/1980, internacionalmente. No Brasil, foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 496, de 17/07/2009, e promulgada pelo Decreto nº 7.030, de 14/12/2009, tendo sido efetuadas reservas ao Artigo 25, que trata da aplicação provisória de um tratado ainda não vigente, e ao Artigo 66, que estabelece a competência da Corte Internacional de Justiça para dirimir controvérsias.

dos principais acontecimentos relevantes, em relação à disciplina do comércio internacional.¹⁸⁷

2.3 BRETTON WOODS – O NASCIMENTO DE UMA NOVA ORDEM ECONÔMICA INTERNACIONAL, E HAVANA – O QUASE-NASCIMENTO DE UMA ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO COMÉRCIO

De 1º a 22 de junho de 1944, no bucólico hotel “*Mount Washington*” – hoje um luxuoso “*resort*” – do vilarejo de Bretton Woods, nas montanhas de New Hampshire, 44 países buscavam montar a arquitetura de cooperação econômica e financeira do pós-guerra, basicamente, a partir da criação de um Fundo Monetário Internacional e de um Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento, que depois evoluiu para a estrutura do Banco Mundial.¹⁸⁸

Em fevereiro de 1945, o presidente americano Franklin D. Roosevelt, em mensagem ao Congresso Nacional, declarou que os acordos celebrados em Bretton Woods, que criaram as duas citadas organizações, deveriam ser complementados com a elaboração de um acordo internacional sobre a redução de obstáculos aos intercâmbios, tendo os Estados Unidos, ao final do mesmo ano, submetido a seus aliados proposições para a expansão do comércio mundial e do emprego, que tomaram a forma de um projeto de “carta para uma organização internacional do comércio”.¹⁸⁹

Por proposta dos Estados Unidos, o Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (UN-ECOSOC) adotou resolução, em fevereiro de 1946, criando uma comissão preparatória – que se reuniu em Londres, de outubro a novembro de 1946, e em Genebra, de abril a novembro de 1947 – e convocando a Conferência

¹⁸⁷ Itens 2.5 a 2.8, p. 100-136; Apêndice I, p. 549.

¹⁸⁸ Na conferência, estavam em confronto duas propostas de reconhecidos economistas. A sugestão de constituição de um banco central internacional, que emitiria uma moeda chamada Bancor (teoria encabeçada pelo inglês John Maynard Keynes), a ser adotada em substituição ao padrão-ouro, foi derrotada pelo “*dollar exchange standard*”, sustentado pelo americano Harry D. White. A delegação brasileira, conforme narra um de seus membros, o então terceiro-secretário de embaixada Roberto de Oliveira CAMPOS, contava com eminentes figuras como Eugênio Gudín e Octávio Gouvêa de Bulhões – **A lanterna na popa: memórias**, p. 62-65.

¹⁸⁹ BASALDÚA, **La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional**, p. 13.

Mundial sobre Comércio e Emprego, que acabou sendo realizada em Havana, de 21 de novembro de 1947 a 24 de março de 1948.¹⁹⁰

Mais de 50 países participaram das negociações para criar a Organização Internacional de Comércio (OIC), como organismo especializado das Nações Unidas. A intenção original era que a instituição a ser criada se ocupasse do comércio na cooperação econômica internacional, juntando-se às duas idealizadas em Bretton Woods. Mas o projeto de carta da OIC era demasiadamente ambicioso, tratando ainda de normas sobre emprego, práticas comerciais restritivas, investimentos e serviços. E a Carta aprovada em Havana, em março de 1948, acabou encontrando resistência no Congresso dos Estados Unidos, apesar de ter sido exatamente tal país o impulsionador do processo de negociação. Nesse cenário, o governo norte-americano, após algumas tentativas, informou, em 1950, que não mais pediria o assentimento parlamentar para ratificação da Carta de Havana.¹⁹¹

O fracasso na criação de uma organização internacional do comércio só não foi total porque, simultaneamente às discussões sobre a Carta de Havana, foram abertas outras frentes de trabalho nas comissões preparatórias. Na reunião de Genebra, iniciada em abril de 1947, havia três temas principais: a continuação das discussões sobre a criação da OIC, a negociação de um acordo multilateral para reduções tarifárias recíprocas e o esboço de “cláusulas gerais” de obrigações relativas a tarifas e medidas restritivas ao comércio. Ao contrário da primeira parte, para a qual não havia um consenso ao final da reunião, essas duas últimas – que figuravam, basicamente, no Capítulo IV da “Carta de Havana”, e passariam a compor o GATT/1947 – estavam em patamar avançado, a ponto de serem

¹⁹⁰ Peter Van den BOSSCHE, *The Law and Policy of the World Trade Organization. Texts, cases and materials*, p. 79; John Howard JACKSON, *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*, p. 36-37; e BASALDÚA, *La Organización...*, *op. cit.*, p. 385-386. A ONU divulga, em seu sítio eletrônico, alguns documentos referentes aos trabalhos da UN-ECOSOC, no citado período: <http://www.un.org/en/ecosoc/docs/resdec1946_2000.asp>. A agenda da conferência de Londres, em 1946, está disponível em: <https://docs.wto.org/gatttdocs/g/1946_50.htm>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

¹⁹¹ Disponível em: <https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm>. A Carta de Havana foi subdividida em nove capítulos, com um total de 106 artigos e 16 anexos – sendo o Capítulo IV, que trata de “Política Comercial”, o mais relevante para inspirar o GATT – e está integralmente disponível em: <https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/havana_s.pdf>. Ambos os acessos em: 10 fev. 2016. JACKSON narra que o parlamento norte-americano entendeu que a autorização do congresso, dada aos negociadores, em 1945, não era para instituir uma organização internacional, mas somente para realizar acordos para reduzir tarifas e outras restrições ao comércio – *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 37.

acordadas na Segunda Sessão da Comissão Preparatória da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego, em Lake Success/Nova Iorque, em 30 de outubro de 1947.¹⁹²

E não se esperou a finalização do processo de negociação da OIC para que se concluísse o GATT/1947, seja porque as discussões sobre concessões tarifárias, em âmbito restrito, não resistiriam a um prolongamento demasiado, aguardando a criação da OIC; ou, ainda, porque os negociadores dos Estados Unidos atuavam com prévia autorização do congresso, que expiraria em meados de 1948.¹⁹³

Assim, numa evolução das negociações iniciadas ainda em 1945,¹⁹⁴ com quinze países que buscavam reduzir tarifas aduaneiras reciprocamente, com o objetivo de impulsionar o comércio no período pós-guerra, e romper com as barreiras protecionistas da década anterior, chega-se, em 1947, já com 23 partes contratantes – entre elas, o Brasil e os Estados Unidos – a um conjunto de relevantes normas sobre o comércio e a cerca de 45.000 concessões tarifárias, que afetavam aproximadamente um quinto – cerca de US\$ 10 bilhões – do comércio mundial, e entraram em vigor em 30/06/1948.¹⁹⁵

Para que fosse possível a imediata acolhida do acordo, minimizando as resistências, uma significativa flexibilização teve ainda que ser feita: pelo “Protocolo de Aplicação Provisória do GATT” – “*PPA-Protocol of Provisional Application*” – as partes I, que trata da “Cláusula da Nação Mais Favorecida” e das concessões, e III,

¹⁹² BOSSCHE, *The Law and Policy...*, op. cit., p. 79; JACKSON, *The World Trade Organization: Constitution and Jurisprudence*, p. 15-16.

¹⁹³ JACKSON, *The World Trade...*, op. cit., p. 17-18; e *The World Trading...*, op. cit., p. 39-40.

¹⁹⁴ Poderíamos retroceder ainda mais, aos preparativos para uma nova ordem do comércio internacional presentes na Carta do Atlântico, de agosto de 1941, e na “*Lend-Lease*”, de fevereiro de 1942, entre Estados Unidos e Reino Unido, endossando os princípios da não-discriminação e do livre comércio na política do pós-guerra. A proposta do Gabinete de Guerra britânico de “União Comercial”, concebida por James Meade, e o documento do Departamento de Estado norte-americano intitulado “Convenção Multilateral de Política Comercial”, desenvolvido em setembro/outubro de 1943, formaram a base para uma negociação bilateral, em discussão até 1945, sendo que o governo dos Estados Unidos completou, em dezembro de 1945, uma minuta de acordo multilateral, com regras de comércio internacional aceitáveis por ambos os países, e depois, abertas a negociações multilaterais – Douglas A. IRWIN, *The GATT's contribution to economic recovery in post-war Western Europe*, in Barry EICHENGREEN (ed.), *Europe's Post-war Recovery*, p. 130. Tal origem, na Carta do Atlântico e nos acordos “*Lend-Lease*”, para fornecimento de suprimentos e armas a nações aliadas, é endossada pelo documento intitulado “O Acordo Geral de Tarifas e Comércio – o que o GATT é e o que já fez – 9ª edição”, disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/MGT/60-19.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

¹⁹⁵ Disponível em: <https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm>, acesso em: 27 jun. 2016. As 23 partes contratantes foram: Austrália, Bélgica, Birmânia, Brasil, Canadá, Ceilão, Chile, China, Cuba, Estados Unidos, França, Índia, Líbano, Luxemburgo, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Paquistão, Reino Unido, Rodésia do Sul, Síria, Tchecoslováquia e União Sul-africana. A aplicação do GATT/1947, no Brasil, foi autorizada pela Lei nº 313/1948.

sobre disposições procedimentais do acordo, seriam imediatamente aplicáveis, enquanto que a parte II, com a maioria das disposições substanciais, seria aplicável apenas se fosse “... *compatível com a legislação em vigor...*” nas Partes Contratantes. Tal disposição ficou conhecida como cláusula/direitos “do Avô” – “*Grandfather rights*”/“*Grandfather clause*” – e subsistiu, assim como o PPA, até a criação da OMC.¹⁹⁶

A ausência de criação de uma verdadeira e formal “Organização Internacional do Comércio”, no entanto, não impediu que o GATT acabasse cumprindo, “de fato” – ainda que sem personalidade jurídica própria, pois era um simples acordo e não uma entidade – algumas funções que seriam inerentes a tal entidade, como o fornecimento de bases para as rodadas de negociação comercial internacional até a criação da OMC, em 1995.¹⁹⁷

2.4 O GATT/1947, O PROTECIONISMO E AS NEGOCIAÇÕES TARIFÁRIAS

2.4.1 O GATT/1947

No preâmbulo do GATT, restam claros os objetivos e a metodologia do acordo:

[...] Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de **eleva**r os **padrões de vida**, de assegurar o **emprego pleno** e um alto e sempre **crescente nível de rendimento real e de procura efetiva**, para a mais ampla **exploração dos recursos mundiais** e a **expansão da produção e das trocas de mercadorias**; [A]lmejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de **acordos recíprocos e mutuamente vantajosos**, visando à **redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras** às permutas comerciais e à **eliminação do tratamento discriminatório**, em matéria de comércio internacional; [...]¹⁹⁸

Ou seja, por meio de concessões tarifárias recíprocas e redução de barreiras, limita-se a discriminação nas trocas comerciais, permitindo a expansão do

¹⁹⁶ BOSSCHE, *The Law and Policy...*, op. cit., p. 80; JACKSON, *The World Trade...*, op. cit., p. 18, e *The World Trading...*, op. cit., p. 40-41; Vera THORSTENSEN, *Organização Mundial do Comércio: As regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais*, p. 36; e BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 141-144.

¹⁹⁷ THORSTENSEN, *Organização Mundial...*, op. cit., p. 30; BOSSCHE, *The Law and Policy...*, op. cit., p. 81; JACKSON, *The World Trading...*, op. cit., p. 42; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 19; e Petros C. MAVROIDIS, *The Genesis of the GATT Summary*, in Henrik HORN e MAVROIDIS, *Legal and Economic Principles of World Trade Law*, p. 3.

¹⁹⁸ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos).

comércio internacional, que, por sua vez, contribui positivamente para o pleno emprego e para a elevação dos padrões de vida em geral. Sinteticamente, o preâmbulo do GATT reflete a pretensão do círculo virtuoso do livre comércio.

As concessões tarifárias eram feitas por meio de listas que continham os compromissos assumidos pelas partes contratantes (Artigo II), fixando as tarifas máximas por mercadoria/grupo de mercadorias. Dava-se, assim, substancial grau de segurança jurídica ao comércio internacional, contribuindo para redução de incertezas/surpresas, que não eram poucas, no período protecionista da década anterior ao acordo.

A não-discriminação é garantida pelos dois artigos mais importantes do GATT: o Artigo I (conhecido como “cláusula da Nação mais Favorecida” – NMF) e o Artigo III (comumente designado por “cláusula do Tratamento Nacional” – TN), que disciplinam, respectivamente, a não-discriminação entre partes contratantes e a não-discriminação entre mercadorias nacionais e estrangeiras.

O protecionismo tarifário era o principal obstáculo comercial, na época em que foi concebido o GATT, apesar de o acordo manifestar também preocupação com as restrições quantitativas (Artigos XI e XIII) e com outros tipos de restrições que poderiam afetar o livre comércio (v.g., Artigos XII, XX e XXI).

Figuram, ainda, no GATT, importantes disposições sobre liberdade de trânsito (Artigo V), formalidades relativas à importação/exportação (Artigo VIII) e transparência/publicidade (Artigo X), que passaram a ganhar destaque com o paulatino “estrangulamento” do protecionismo tarifário.¹⁹⁹

Os princípios do GATT a seguir tratados, que permanecem até os dias atuais, como peças fundamentais do sistema normativo do comércio internacional, fizeram com que o acordo pudesse atravessar décadas mantendo resultados substancialmente positivos, em parcelas cada vez mais abrangentes do comércio internacional.

¹⁹⁹ Como se destaca no subitem 2.4.3, p. 95-100.

2.4.2 “Princípios” do GATT

Para que se possa tratar dos “princípios” do GATT, é necessário, antes, esclarecer, ainda que de forma breve, o que entendemos por princípios, em complemento ao acordo terminológico prévio, traçado no item 1.4.²⁰⁰

Genaro R. CARRIÓ, após destacar as diversas acepções do termo “princípio”, tanto em linguagem ordinária, a partir de sete significados, quanto juridicamente, em série vinculada a cada um dos significados da linguagem ordinária, tomados de forma isolada ou conjunta, e filtrá-las pela concepção de positivismo jurídico, obtida a partir das contribuições de Kelsen e Hart, chega a dois possíveis conceitos de princípios: um como “... *pautas de segundo nível, funcionalmente análogas à lei da vantagem, no futebol, que indicam como se devem entender, aplicar, e, às vezes, complementar as regras de primeiro grau...*”; e outro como “... *propósitos, objetivos, metas ou ‘policies’ de uma regra ou conjunto de regras do sistema, certas exigências fundamentais de justiça e moral positivas e certas máximas ou peças de sabedoria jurídica tradicionais*”.²⁰¹

Em obra que toma por base os principais estudos teóricos nacionais e internacionais sobre o tema, Humberto ÁVILA apresenta relevante contribuição à análise dos princípios, distinguindo-os das regras, com base: (a) no modo como prescrevem o comportamento – regras são normas imediatamente descritivas de comportamento, estabelecendo obrigações, permissões e proibições, enquanto princípios são normas imediatamente finalísticas, com caráter deôntico-teleológico, estabelecendo um estado ideal de coisas a ser atingido; (b) na justificação – a

²⁰⁰ Item 1.4, p. 24-77, já com o alerta de que seria incompatível com o objeto e as dimensões planejados para o presente estudo a análise aprofundada da evolução do conceito de “princípios jurídicos”, ao longo das diferentes correntes de pensamento.

²⁰¹ **Notas sobre Derecho y Lenguaje**, p. 203-215, *passim*. O texto deriva de conferência ministrada por CARRIÓ, em 1969, no encerramento dos cursos da Associação de Advogados de Buenos Aires, com o título de “*Principios jurídicos y positivismo jurídico*”, e usa, logo de início, analogia interessante entre as **regras** do futebol, que podem ser **específicas**, sancionando/proibindo condutas precisas, v.g., proibindo aos jogadores, exceto ao goleiro, tocar as bolas com as mãos; ou “**standards**”, que sancionam/proíbem condutas não definidas de forma precisa, v.g., proibido jogar “de forma perigosa”; e a chamada “**lei da vantagem**”, pela qual não se pune um toque com as mãos ou uma falta qualquer, se resultaria disso beneficiado o infrator e/ou prejudicada a vítima da infração, entendendo que esta “regra” não figurava no regulamento oficial do futebol, tendo sido incorporada depois de os árbitros passarem a utilizá-la com frequência. A “lei da vantagem” tem quatro características essenciais: (a) versa sobre a aplicação, ou não, das demais regras do jogo – v.g., toque com as mãos ou falta – sendo uma regra “de segundo grau”; (b) dirige-se, primordialmente, aos árbitros; (c) serve para justificar a introdução de exceções a regras de primeiro grau; e (d) apresenta certo grau de neutralidade tópica, ou “indiferença de conteúdo”, restringindo o âmbito de regras que proíbem condutas heterogêneas.

interpretação e a aplicação de regras exige avaliação da construção conceitual dos fatos e da norma, de modo primariamente retrospectivo, enquanto que, em relação aos princípios, demanda-se avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária; e (c) no modo como contribuem para a decisão – princípios são normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, incluindo apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, ao passo que regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abrangentes, por terem aspiração de gerar solução específica para o conflito entre razões.²⁰²

Seguindo-se tais distinções, é preciso mitigar a veneração hoje existente em relação aos princípios, muitas vezes sequer delineados precisamente, em um cenário de verdadeiro “relativismo axiológico”. Como adverte VIEIRA, alicerçado em Jesús González Pérez, “... é o grau de apreensão e determinação dos princípios jurídicos envolvidos que torna a investigação científica mais ou menos perfeita”.²⁰³

Acrescente-se que se acorda aqui, inclusive, com a coexistência entre as espécies normativas – regras e princípios – em um mesmo dispositivo.²⁰⁴

Tomada em consideração a divergência existente em relação ao conteúdo do termo “princípios”, tema que ainda está por ser devidamente amadurecido, não é de se estranhar que os juristas que se dedicam a delinear quais seriam, efetivamente, os princípios presentes no GATT, cheguem a respostas, ao menos

²⁰² **Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, p. 78-85 e 203-204. A partir dessas distinções é que o autor chega (p. 85) ao conceito de: (a) **princípios** – “... normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”; (b) **regras** – “... normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”. O mesmo jurista trata ainda da categoria de **postulados** (p. 143), como “normas de segundo grau”, “normas sobre a aplicação de outras normas”, “metanormas”, “diretriz metódica que se dirige ao intérprete relativamente à interpretação de outras normas”, v.g., unidade do ordenamento, coerência, ponderação, igualdade, razoabilidade e proporcionalidade; criticando a distinção simples entre regras e princípios da “teoria clássica”, fundada na generalidade e na abstração da norma (p. 91-93), e a “teoria moderna”, fundada na ponderação (p. 93-98).

²⁰³ Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: a Emenda Pior do que o Soneto, in FERRAZ (coord.), **Princípios e Limites da Tributação**, p. 686-687.

²⁰⁴ ÁVILA, **Teoria dos Princípios...**, op. cit., p. 75. O jurista afirma que um mesmo dispositivo pode experimentar uma dimensão imediatamente procedimental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado). Em texto específico sobre a legalidade tributária, ÁVILA aplica sua teoria, demonstrando o caráter multidimensional da normatividade – Legalidade Tributária Multidimensional, in FERRAZ (coord.), **Princípios e Limites...**, op. cit., p. 279-291.

quantitativamente, distintas. O cenário é o mesmo em relação aos princípios que caracterizam o Direito Tributário ou o Direito Aduaneiro.²⁰⁵

Como destaca BASALDÚA, “... *um passeio pela doutrina põe de manifesto que os comentaristas do GATT não coincidem na enunciação dos princípios que o regem...*”, e que “... *alguns se limitam a destacar dois ou três que consideram*

²⁰⁵ Em relação ao **Direito Tributário**, P. B. CARVALHO arrola, ao lado de princípios gerais, os seguintes “princípios constitucionais tributários”, sem pretensão exaustiva: estrita legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco, “tipologia tributária”, “vinculabilidade da tributação”, uniformidade geográfica, não-discriminação em razão da procedência ou destino, territorialidade, indelegabilidade de competência e não-cumulatividade – **Curso de Direito Tributário**, p. 158-169. CARRAZA, também sem pretensão exaustiva, indicando apenas os que mais de perto interferem no exercício das competências tributárias, relaciona os princípios: republicano, federativo, autonomia municipal, anterioridade, legalidade e segurança jurídica – **Curso...**, *op. cit.*, p. 56, 57, 124, 159, 185, 238 e 383. AMARO, por sua vez, relaciona os princípios da: legalidade tributária, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia/igualdade, capacidade contributiva, liberdade de tráfego e transparência, além de princípios referentes a determinados impostos, como a não-cumulatividade – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 111, 118, 120, 133, 136, 142, 143, 145 e 146. Sacha Calmon Navarro COÊLHO relaciona dez princípios expressos na Constituição brasileira – legalidade; irretroatividade; anterioridade; livre trânsito; isonomia; capacidade econômica e pessoalidade; não-confisco; generalidade, universalidade e progressividade do imposto de renda; progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural; e não-cumulatividade do ICMS e do IPI – e oito princípios derivados do sistema jurídico constitucional – federativo; tratamento fiscal privilegiado a regiões economicamente subdesenvolvidas e a microempresas; unidade e mercado comum nacional; isonomia entre pessoas políticas; anualidade orçamentária; devido processo legal; inafastabilidade do controle jurisdicional; e sigilo fiscal, bancário e profissional – **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 163.

No que se refere ao **Direito Aduaneiro**, já nos aventuramos, em estudo anterior, a arrolar quatro “princípios”: universalidade do controle, primazia do caráter regulatório, simetria internacional e uniformidade territorial – **Direito Aduaneiro da Integração...**, *op. cit.*, p. 383-387. R. H. COSTA identifica princípios comuns ao Direito Aduaneiro e à Administração Pública – isonomia, legalidade, supremacia do interesse público, impessoalidade e moralidade – e princípios específicos do Direito Aduaneiro – universalidade do controle, competência federal e excepcionalidade em relação à anterioridade – *Notas sobre a existência...*, *op. cit.*, p. 21-24. FOLLONI apresenta como princípios disciplinadores da atividade aduaneira: legalidade, finalidade, impessoalidade, moralidade, razoabilidade, proporcionalidade, publicidade, eficiência e responsabilidade do Estado – **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 64-75. BASALDÚA, destacando os princípios que a doutrina, de forma generalizada, utiliza, em matéria tributária – legalidade, equidade, igualdade, generalidade, proporcionalidade, capacidade contributiva/econômica e não-confisco denuncia sua equivocada aplicação em matéria aduaneira, e apresenta um princípio específico aduaneiro: a uniformidade dos direitos aduaneiros – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 428-479. COTTER aponta como princípios de Direito Aduaneiro: liberdade para importar e exportar, consolidação da união nacional (uniformidade territorial), eficácia/celeridade, proteção das fronteiras, não-discriminação, eliminação de restrições quantitativas, redução progressiva das tarifas, liberdade de trânsito e transparência – **Derecho Aduanero**, T. I., p. 76-90; e *Principios Generales del derecho aduanero*, p. 1-2. ROHDE PONCE indica princípios constitucionais mexicanos, em matéria aduaneira, relacionando-os às garantias individuais, à organização da atividade econômica, ao regime federal de comércio e às faculdades extraordinárias do poder executivo para legislar – **Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 237-275. Edgar COSIO JARA trata dos princípios aduaneiros na legislação peruana: facilitação do comércio exterior, delegação de funções aduaneiras, qualidade, boa-fé e presunção de veracidade, primazia do meio eletrônico e publicidade – **Tratado de Derecho Aduanero**, p. 215-262. ALAIS, por fim, em obra específica sobre o tema, trata, entre outros, de “... *princípios fortes de Direito Aduaneiro*”, como bem comum, solidariedade, destino universal dos bens; e “... *princípios débeis de Direito Aduaneiro*”, como igualdade, legalidade, liberdade de circulação de bens – **Los principios...**, *op. cit.*, p. 167-343.

básicos ou maiores, e outros, por sua vez, mencionam uma maior quantidade, abrangendo assim os que podem ser qualificados como complementares ou menores”.²⁰⁶

Começemos, então, com o princípio que está presente na totalidade das obras que tratam do tema, e no próprio preâmbulo do acordo, constituindo indubitavelmente o mais importante do GATT: a **não-discriminação**.²⁰⁷

O princípio da não-discriminação manifesta-se de duas formas: em relação às partes contratantes, no que se convencionou designar de **Cláusula da Nação Mais Favorecida-NMF** (“*Most-Favoured-Nation*” – MFN), e em relação às mercadorias nacionais e estrangeiras, o que se denominou de **Cláusula do Tratamento Nacional-TN** (“*National Treatment*” – NT).

A **Cláusula da Nação Mais Favorecida** está presente logo no Artigo I do GATT, que estabelece, em seu parágrafo primeiro:

1. **Qualquer vantagem**, favor, imunidade ou privilégio concedido por uma Parte Contratante **em relação a um produto originário de ou destinado a qualquer outro país, será imediata e incondicionalmente estendido ao produto similar, originário do território de cada uma das outras Partes Contratantes ou ao mesmo destinado**. Este dispositivo se refere aos direitos aduaneiros e encargos de toda a natureza que gravem a importação ou a exportação, ou a elas se relacionem, aos que recaiam sobre as transferências internacionais de fundos para pagamento de importações e exportações, digam respeito ao método de arrecadação desses direitos e encargos ou ao conjunto de regulamentos ou formalidades estabelecidos em conexão com a importação e exportação bem como aos assuntos incluídos nos §§ 2 e 4 do art. III (*sic*).²⁰⁸

Assim, cada uma das Partes Contratantes do GATT concede às demais, imediata e incondicionalmente, qualquer vantagem eventualmente acordada, *v.g.*, com apenas uma Parte Contratante, que seria, no caso, preliminarmente, a “mais favorecida”. Daí o nome “Cláusula da Nação Mais Favorecida”, que é, aparentemente, contraditório, pois, em nome da não-discriminação, nenhuma parte contratante deve ter, efetivamente, tratamento “mais” favorecido.²⁰⁹

²⁰⁶ *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 61.

²⁰⁷ Veja-se, a título ilustrativo: THORSTENSEN, *Organização Mundial...*, *op. cit.*, p. 32-33; Tatiana Lacerda PRAZERES, *A OMC e os Blocos Regionais*, p. 61 e 87; BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 307-374; JACKSON, *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 157; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 63-79; PARDO CARRERO, *El Principio de no Discriminación en la OMC*, in COTTER (coord.), *Estudios de Derecho Aduanero – homenaje a los 30 años...*, *op. cit.*, p. 93-146.

²⁰⁸ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos).

²⁰⁹ A justificativa para a denominação – cada membro deve tratar os demais, em relação a determinadas mercadorias, tal qual trata seu parceiro mais favorecido – e o reconhecimento da

A NMF não é uma criação do GATT, e nem ficou a ele adstrita, mas representa um de seus pilares, marcando presença não só no Artigo I, mas em outros dispositivos do Acordo, como o Artigo III, 7, relativo a regulamentações quantitativas internas; o Artigo V, que trata de liberdade de trânsito; o Artigo IX, que dispõe sobre marcas de origem; o Artigo XIII, que versa sobre restrições quantitativas; e o Artigo XVII, sobre empresas estatais.²¹⁰

Por fim, é importante destacar que a NMF não é absoluta, existindo exceções tanto no texto original do GATT/1947 quando em disciplina internacional posterior.²¹¹

Ainda no que se refere à não-discriminação, o Artigo III do GATT traz a chamada **Cláusula do Tratamento Nacional**, cujo teor é bastante esclarecido em seu segundo parágrafo:

2. Os **produtos** originários de qualquer Parte Contratante **importados** no território de qualquer outra Parte Contratante **gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional** no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno. As disposições deste parágrafo não impedirão a *aplicação das taxas diferenciais de transportes, baseadas exclusivamente na utilização econômica dos meios de transporte e não na origem de produtos (sic)*.²¹²

Portanto, da mesma forma pela qual é vedado o favorecimento discriminatório a determinado país, é proibido o protecionismo, pela distinção entre a

contradição presente no nome podem ser verificados no próprio sítio “web” da OMC, disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm#seebox>, acesso em: 27 jun. 2016. No acordo, o título do Artigo I é “**Tratamento Geral de Nação Mais Favorecida**”, o que, a nosso ver, bem espelha que o tratamento que seria concedido a apenas uma nação – “a mais favorecida” – deve, a partir do acordo, ser “geral”, ou seja, estendido a todas.

²¹⁰ BASALDÚA registra a utilização da Cláusula da NMF em tratados celebrados por Inglaterra e Portugal, em 1642, por Espanha e França, em 1659, e por França e Inglaterra, em 1860; acrescentando que a prática se generalizou na segunda metade do Século XIX, nos tratados bilaterais; e indica outras disposições fundadas na não-discriminação ou na NMF, tanto no GATT quanto em acordos posteriores – *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 66-67, e 71. JACKSON, por sua vez, remete o início da utilização da NMF aos séculos XVII e XVIII, em acordos bilaterais, de forma condicional, que caminha gradualmente para a incondicionalidade, citando como exemplo desta última categoria o Ato Tarifário/“*Tariff Act*” de 1922, nos Estados Unidos – *The Jurisprudence of GATT & the WTO – Insights on Treaty Law and Economic Relations*, p. 58. BOSSCHE, além de apontar os artigos do corpo do GATT em que se visualiza alguma manifestação da Cláusula da Nação Mais Favorecida, assinala que outros acordos posteriores, como o GATS, o acordo sobre barreiras técnicas (TBT) e o acordo sobre licenciamento são disciplinados, em alguma medida, pela NMF – *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 309-310.

²¹¹ No próprio GATT/1947, constam exceções gerais (Art. XX), de segurança (Art. XXI), e referentes a comércio fronteiriço e processos de integração regional (Art. XXIV). Sobre as exceções posteriormente disciplinadas, trataremos no item 2.6, p. 102-113.

²¹² Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos).

mercadoria nacional e a estrangeira, no que se refere à incidência de tributos internos, como os referentes à circulação e às vendas, ou no que diz respeito a outras exigências domésticas.

O imposto de importação é, nesse contexto, o único tributo apto a diferenciar a mercadoria estrangeira da nacional.²¹³

E, no mesmo passo em que vão sendo consolidadas alíquotas de tal imposto internacionalmente, o TN evita que o protecionismo venha disfarçado, sob a forma de outros tributos ou de regramentos discriminatórios internos.²¹⁴

Afora a não-discriminação, calcada na NMF e no TN, a própria OMC, em seu sítio eletrônico, considera como princípios a “... **liberalização progressiva do comércio**”, a “... **previsibilidade, com compromissos vinculantes e transparência**”, a “... **promoção da livre concorrência**” e o “... **tratamento especial para países em desenvolvimento**”.²¹⁵

Entendemos pertinente e didático certo reagrupamento de tais “princípios”, seja porque a “**não-discriminação**”, intimamente ligada à “igualdade”, a nosso ver, abrangeria a igualdade em seu sentido material – que contemplaria a “livre concorrência” e o “tratamento diferenciado a países em desenvolvimento” – ou, ainda, porque vemos na expressão “**segurança jurídica**” uma melhor tradução técnica para o termo “*predictability*”, envolvendo não só a previsibilidade, em si, mas a certeza.²¹⁶

²¹³ É o que A. UCKMAR denomina de “... *princípio de proteção aduaneira exclusiva...*” – *Tributos Aduaneros y subsidios...*, *op. cit.*, p. 328. BASALDÚA também trata o tema como princípio autônomo em relação à não-discriminação, que denomina de “... *proteção tarifária exclusiva...*” – *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 84-86.

²¹⁴ Para exemplos sobre diferenças injustificadas entre a tributação interna de mercadorias nacionais e estrangeiras similares, à luz das relevantes discussões sobre o conteúdo do termo “similares” e sobre a amplitude da expressão “tributação interna” – se abrange somente tributos indiretos ou também tributos diretos – ver: BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 332-338; PARDO CARRERO, *El Principio de no Discriminación...*, *op. cit.*, p. 136-141; e BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 73-77. No que atine a outras regulamentações discriminatórias, BASALDÚA cita caso apresentado, em 1995, ao Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, por Brasil e Venezuela, contra os Estados Unidos, pelo fato de os norte-americanos aplicarem normas sobre características químicas da gasolina importada mais rigorosas do que as impostas à gasolina refinada naquele país, no qual ficou reconhecida violação ao TN – *ibidem*, p. 74-75. Gene M. GROSSMAN, HORN e MAVROIDIS realizam relevante estudo sobre o Tratamento Nacional, trazendo relação e comentários sobre 86 casos submetidos, tanto na era GATT – 35 casos – quanto após a criação da OMC – *National Treatment, in* HORN e MAVROIDIS, *Legal and Economic Principles of World Trade Law*, p. 205-362.

²¹⁵ Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact2_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

²¹⁶ Sobre a igualdade em seu sentido material, contemplando **tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento**, trataremos no subitem 2.6.3, p. 105-110.

Assim, destacamos também, como princípio do GATT, a “**segurança jurídica**”, que abrange tanto o caráter vinculante dos compromissos assumidos – v.g., no Artigo II do GATT – quanto a publicidade/transparência – e seu excepcional contraponto, a confidencialidade – estabelecida no Artigo X do GATT:²¹⁷

1. As **leis, regulamentos, decisões judiciais e administrativas de aplicação geral**, adotados por qualquer Parte Contratante e que visem à **classificação ou avaliação dos produtos** para fins aduaneiros, às **tarifas de Alfândegas, taxas e outras despesas**, ou às **prescrições, restrições ou interdições de importação ou de exportação**, ou a transferência de pagamentos que lhes digam respeito, ou que se refiram à sua venda, sua distribuição, seu transporte ou seu seguro, ou à sua estadia em entreposto, sua inspeção, sua exposição, sua transformação, sua mistura ou outras utilizações, **serão prontamente publicados** de maneira a permitir aos Governos ou aos comerciantes deles tomar conhecimento. Os acordos em vigor entre o Governo ou um órgão governamental de qualquer Parte Contratante e o Governo ou um órgão governamental de uma outra Parte Contratante que afetem a política econômica internacional serão igualmente publicados. O presente parágrafo **não obrigará uma Parte Contratante a revelar informações de ordem confidencial** que constituam obstáculo à aplicação das leis ou que, por outro lado, sejam contrários ao interesse público ou tragam prejuízo aos interesses comerciais legítimos de empresas públicas ou particulares (*sic*).²¹⁸

No Artigo XI do GATT, é perceptível ainda o que se costuma designar como princípio da “**condenação das restrições econômicas diretas**” ou “eliminação geral das restrições quantitativas” – título do artigo no acordo, que acabou sendo demasiadamente restritivo para seu teor, que não trata exclusivamente de quotas/contingentes:²¹⁹

1. **Nenhuma parte contratante instituirá ou manterá**, para a importação de um produto originário do território de outra parte contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um produto destinado ao território de outra parte contratante, **proibições ou restrições a não ser direitos alfandegários, impostos ou outras taxas**, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por outro qualquer processo (*sic*).²²⁰

²¹⁷ BASALDÚA trata do princípio da “transparência”, reconhecendo que alguns autores, como Fratalocchi e Zunino, denominam-no como “segurança jurídica”, e dispõe ainda sobre o princípio da “consolidação das tarifas aduaneiras negociadas”, fazendo referência ao compromisso assumido pelas Partes Contratantes de manter seus patamares tarifários nos níveis acordados – ***La Organización Mundial...***, *op. cit.*, p. 83 e 116-120. Embora reconheçamos que poderiam ser encarados como princípios diversos a transparência – que não se confunde com a segurança jurídica, sendo apenas uma de suas manifestações – e a consolidação das tarifas aduaneiras, optamos, neste estudo, por reuni-los didaticamente sob o manto da segurança jurídica.

²¹⁸ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos).

²¹⁹ A expressão “condenação das restrições econômicas diretas” às importações e exportações é usada por BASALDÚA – ***La Organización Mundial...***, *op. cit.*, p. 120-128.

²²⁰ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos).

Veja-se que o artigo estabelece, em regra, que são admitidas apenas barreiras tarifárias, contemplando como exceções somente as constantes no próprio acordo – v.g., no próprio Artigo XI e nos Artigos XIII e XX. Tem-se, assim, que as disposições do Artigo XI endossam as conclusões que já manifestamos em relação à não-discriminação, de que, em regra, só o imposto de importação pode operar como restrição à entrada de produtos nos países. Poderia, nessa linha, ser efetuado vínculo entre o que usualmente se designa de “princípio da proteção tarifária exclusiva” e as disposições do Artigo XI.

A **liberdade de trânsito** revela-se, também, um princípio presente no acordo, em seu Artigo V:

1. As mercadorias (compreendidas as bagagens) assim como os navios e outros meios de transporte serão considerados em trânsito através do território de uma Parte Contratante, quando a passagem através desse território, quer se efetue ou não com baldeação, armazenagem, ruptura de carga ou mudança na forma de transporte, não constitua senão uma fração de uma viagem completa, iniciada e terminada fora das fronteiras da Parte Contratante em cujo território se efetua. No presente artigo, um tráfego dessa natureza é denominado “tráfego em trânsito.” 2. **Haverá liberdade de trânsito através do território das Partes Contratantes para o tráfego em trânsito com destino a ou de procedência de territórios de outras Partes Contratantes** pelas rotas mais cômodas para o trânsito internacional. Nenhuma distinção será baseada no pavilhão dos navios ou barcos, no lugar de origem, no ponto partida, de entrada, de saída ou destino ou sobre considerações relativas à propriedade das mercadorias, dos navios, barcos ou outros meios de transporte (*sic*).²²¹

A liberdade de trânsito representa a vedação à imposição de barreiras ao transporte de mercadorias por determinado território de Parte Contratante, de forma a obstaculizar o livre comércio, e constitui um dos temas que vieram a compor as discussões sobre “facilitação comercial” no âmbito da OMC.

Há ainda princípio de grande relevância para o estudo que aqui se está a desenvolver, plasmado no Artigo VII do GATT: o de que valor para fins aduaneiros, inclusive a base de cálculo do imposto de importação, deve ser o “**valor real**” da mercadoria importada:

2. a) O **valor para fins alfandegários das mercadorias importadas** deverá ser estabelecido sobre o **valor real** da mercadoria importada à qual se aplica o direito ou de uma mercadoria similar, e **não** sobre o valor do produto de origem nacional ou sobre **valores arbitrários ou fictícios**. b) O “valor real” deverá ser o preço pelo qual, em épocas e lugares determinados pela legislação do país importador, essas mercadorias ou mercadorias similares são vendidas ou oferecidas à venda em condições de plena

²²¹ *Ibidem*.

concorrência e através de operações comerciais normais. Na medida em que o preço dessas mercadorias ou de mercadorias similares dependa da quantidade sobre a qual recai uma transação determinada, o preço considerado deverá guardar relação na conformidade da escolha efetuada em definitivo pelo país importador, quer com quantidades comparáveis, quer com quantidades fixadas de forma não menos favorável ao importador do que se fosse tomado o maior volume dessas mercadorias que efetivamente tenha dado ensejo a transações comerciais entre o país exportador e o país importador. c) No caso em que for impossível determinar o valor real em conformidade com os termos da alínea “b” do presente parágrafo, o valor para fins alfandegários deverá ser baseado na equivalência comprovável, mais próxima desse valor (*sic*).²²²

Tal princípio foi objeto de disciplina específica, posteriormente, no âmbito do GATT, como se detalhará no subitem 4.2.2 deste estudo, e sua importância é complementar à do princípio sobre o qual se tratará a seguir, da liberalização geral e progressiva do comércio.²²³ De nada adianta serem as alíquotas paulatinamente reduzidas se a base de cálculo é artificialmente inflada, de modo a compensar os efeitos da redução de alíquota. Afinal de contas, o resultado da multiplicação é afetado por qualquer das variáveis.

E se há um princípio que resta patente, ao longo de todo o GATT, desde seu preâmbulo, é exatamente o da **liberalização geral e progressiva do comércio**. Por meio de rodadas de negociação comercial, objetiva-se reduzir, gradativamente, os obstáculos ao comércio, inicialmente, com protagonismo das barreiras tarifárias. E é disso que se trata no tópico seguinte.

2.4.3 O estrangulamento do protecionismo tarifário nas sucessivas rodadas de negociação no âmbito do GATT

As negociações, no âmbito do GATT – que, como exposto, não era, juridicamente, uma organização internacional – foram efetuadas em “rodadas” (“*rounds*”) periódicas, inicialmente em Genebra, em 1947.

Trataremos, neste tópico, das cinco rodadas iniciais, que manifestaram preocupação essencialmente tarifária, sintetizadas na tabela a seguir:

²²² *Ibidem*.

²²³ Subitem 4.2.2, p. 227-241.

Tabela 3 - Rodadas iniciais de negociação no âmbito do GATT (matéria tarifária)²²⁴

| Ano | Nome/Local | Participantes |
|---------|----------------|---------------|
| 1947 | Genebra | 23 |
| 1949 | Annecy | 13 |
| 1951 | Torquay | 38 |
| 1956 | Genebra | 26 |
| 1960-61 | Dillon/Genebra | 26 |

Os 23 participantes da primeira rodada de negociações multilaterais do GATT foram também parte do grupo que negociou a fracassada Carta da OIC. Aliás, o acordo do GATT derivava da baixa crença na possibilidade de sucesso nas negociações da OIC, aposta que se revelou prudente e acertada.

Como exposto no item 2.3, a primeira rodada – **Rodada Genebra/1947** – que contou com a participação brasileira, chegou a cerca de 45.000 concessões tarifárias, que afetavam aproximadamente um quinto do comércio mundial.

Genebra, cidade suíça onde hoje fica a sede da OMC, acabou, durante todo o período provisional, de 1948 a 1994, sendo, de fato, o “quartel-general” das negociações. E o GATT, apesar de não ser propriamente uma organização internacional, ainda assim tinha locais de trabalho, em Genebra, e, ao menos, um Secretário Executivo/“Diretor-Geral”.²²⁵

A segunda rodada – **Rodada Annecy** – foi iniciada em 11/04/1949, na cidade alpina francesa homônima, a 40 quilômetros de Genebra, no Hotel Verdun. O documento de abertura das negociações bem explica como eram, em geral, as negociações tarifárias:

A primeira reunião em uma negociação deve ser providenciada pelo Grupo de Trabalho sobre negociações tarifárias, assim que cada uma das delegações envolvidas esteja pronta para responder com uma lista de ofertas para o pedido de concessões recebido de outras. Na primeira reunião, as listas de ofertas serão trocadas, e cada delegação submeterá às outras cópias das listas de ofertas feitas anteriormente a outras delegações. Imediatamente após a primeira reunião, cada delegação irá enviar duas cópias das ofertas que efetuou para a Secretaria e uma cópia a cada outra

²²⁴ Extraída do sítio “web” da OMC – Disponível em <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

²²⁵ Sir Eric Wyndham-White, que ocupou, a partir de 1948, o posto de Secretário Executivo do GATT – e era, inicialmente, Secretário da Comissão para a OIC – foi, em 23/03/1965, nomeado para o recém-criado cargo de “Diretor-Geral do GATT”, que ocupou até 1968, perfazendo duas décadas à frente das rodadas de negociação – Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/dg_e/w_w_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

delegação com a qual já tenha entrado em negociações. [...] Todas as negociações serão conduzidas em segredo e todas as listas de pedidos e ofertas devem ser tratadas como segredo (*sic*).²²⁶

As negociações, não só na Rodada Annecy, mas em todas as rodadas iniciais descritas neste subitem, eram feitas na base produto-por-produto, em mecanismo conhecido como “aproximação demanda/oferta” (“*request/offer approach*”).²²⁷

A Rodada Annecy resultou em 147 negociações bilaterais, compreendendo cerca de 5.000 concessões tarifárias, entre participantes originais e 11 países interessados: Colômbia, que acabou não concluindo negociações na rodada, Dinamarca, República Dominicana, Finlândia, Grécia, Haiti, Itália, Libéria, Nicarágua, Suécia e Uruguai, que tomou parte nas negociações, mas só veio a aderir ao GATT em 1953.²²⁸

Um ano depois, as delegações rumaram para o Reino Unido, sendo, a terceira rodada de negociações, **Rodada Torquay** – iniciada em 28/09/1950, na cidade homônima da Riviera inglesa. Em adição às negociações entre as 23 partes contratantes originais e os países que aderiram ao GATT, na Rodada Torquay, houve também negociações entre as partes contratantes originárias, entre si, para concessões adicionais e renovação, por mais três anos, de concessões efetuadas em Genebra e Annecy, que seriam renegociadas em 1951. Foi ainda aberto o acesso a outros países – Áustria, Alemanha, Coreia, Filipinas, Peru e Turquia –

²²⁶ Tradução livre do inglês, idioma oficial do documento, disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATTN1/A1.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016. O texto original dispunha: “*The first meeting in a negotiation should be arranged through the Tariff Negotiations Working Party as soon as each of the delegations concerned is ready to respond with a list of offers to the request for concessions received from the other. At the first meeting, lists of offers will be exchanged, and each delegation will submit to the other copies of the lists of offers previously made to other delegations. Immediately after the first meeting, each delegation will send two copies of the offers it has made to the Secretariat and one copy to each other delegation with which it has already entered into negotiations. (...) All negotiations will be conducted in secrecy and all lists of requests and offers are to be treated as secret.*”

²²⁷ Os resultados das negociações bilaterais conduzidas nas rodadas iniciais do GATT estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/docs_e/gattbilaterals_e/indexbyround_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

²²⁸ O Brasil, por exemplo, concluiu acordos bilaterais com República Dominicana, Finlândia, Grécia, Itália, Suécia e Uruguai. A lista detalhada das 147 negociações está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/PRESSRELEASE/ANNECY72.PDF>>. Os resultados da Rodada Annecy foram divulgados no documento oficial intitulado “*Results of Annecy Tariff Negotiations*” (“Resultados das Negociações Tarifárias de Annecy”), disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/PRESSRELEASE/ANNECY71.PDF>>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

fazendo com que as partes contratantes do GATT passassem a representar mais de 80% das importações e 85% das exportações mundiais.²²⁹

Os resultados anunciados em 21/04/1951 mostravam 147 negociações bilaterais – duas delas envolvendo o Brasil, com Áustria e Estados Unidos – com concessões em termos mais modestos do que as presentes nas rodadas anteriores, seja porque muitos países usaram a maior parte de seu poder de barganha em Genebra e Annecy, ou ainda porque as tarifas voltavam, no período, a seu papel de proteger a indústria doméstica e a agricultura, principalmente na Europa.²³⁰

Após a adesão do Japão ao GATT, em 1955, as negociações retornam à Suíça, para uma quarta rodada – **Rodada Genebra** – iniciada em 19/01/1956, no “*Palais des Nations*”, edifício das Nações Unidas, em Genebra.²³¹

Como resultado, em 23/05/1956, foram concluídas sessenta negociações intergovernamentais – nenhuma tendo como parte o Brasil – para estabilização ou redução de barreiras tarifárias, com comércio afetado estimado em US\$ 2,5 bilhões.²³²

Em 1960, cerca de três anos após a instituição da Comunidade Econômica Europeia (CEE), pelo Tratado de Roma, o secretariado executivo do GATT, ainda sob o comando de Sir Eric Wyndham-White, em documento intitulado “O Acordo Geral de Tarifas e Comércio – o que o GATT é e o que já fez – 9ª edição”, efetua balanço das rodadas iniciais de negociação:

Como resultado das quatro conferências de negociação conduzidas entre 1947 e 1956, tributos aduaneiros de dezenas de milhares de produtos, comercializados através das fronteiras, foram reduzidos. Estima-se que as tarifas foram reduzidas, no âmbito do GATT, para produtos que respondem por aproximadamente metade do comércio mundial.²³³

²²⁹ Conforme “nota à imprensa”/“*press release*” intitulado “Conferência de Torquay Concluída: Assinatura da Ata Final” (“*Torquay Conference Concluded: Signature of the Final Act*”), disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/PRESSRELEASE/TORQUAY27.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²³⁰ *Ibidem*.

²³¹ Conforme informação oficial distribuída às delegações, disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/TN56/INF5.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²³² Conforme documento intitulado “Conclusão da Quarta Conferência Tarifária do GATT” (“*Conclusion of the Fourth GATT Tariff Conference*”), disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/291.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²³³ Tradução livre do inglês, idioma oficial do documento, disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/MGT/60-19.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016. O texto original dispunha: “*As a result of four tariff bargaining conferences which have been held between 1947 and 1956 customs duties on tens of thousands of products, traded across the frontiers, have been reduced. It is estimated that*

O mesmo documento traça, ainda, um programa de ação para expansão do comércio internacional, e, baseado em relatório produzido em 1958 por um grupo de especialistas – “Tendências no Comércio Internacional”/“*Trends in International Trade*”, conhecido como “Informe Haberler”/“*Haberler Report*” – constitui três comissões: a primeira, encarregada de examinar uma nova rodada de negociações, em duas fases, envolvendo inicialmente países da CEE, e depois as demais partes contratantes; a segunda, com a missão de efetuar consultas e discussões sobre política agrícola; e a terceira, incumbida de verificar medidas de favorecimento a países menos desenvolvidos.²³⁴

No dia 1º de setembro de 1960, ainda em Genebra, no “*Palais des Nations*”, tem início a quinta rodada de negociações no âmbito do GATT, denominada de **Rodada Dillon**, em homenagem ao subsecretário de Estado para assuntos econômicos norte-americano, Clarence Douglas Dillon, que foi quem propôs, em nome do governo Eisenhower dos Estados Unidos, a conferência de 1960-61.²³⁵

under GATT tariffs have been reduced on products accounting for approximately half of world trade”.

²³⁴ A CEE, à época, era formada por Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo. O documento “O Acordo Geral de Tarifas e Comércio – o que o GATT é e o que já fez – 9ª edição” traz, ainda, considerações sobre outros arranjos regionais, como a Associação de Livre Comércio Europeia, estabelecida em novembro de 1959, entre Áustria, Dinamarca, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suécia e Suíça; e a integração latino-americana, viabilizada pelo então recém-celebrado Tratado de Montevideu, instrumento que deu origem à ALALC, com a participação de Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai. O **Informe Haberler**, assim nomeado porque o grupo de especialistas que o elaborou era presidido por Gottfried Haberler, professor de economia de Harvard, contou ainda com a participação de um brasileiro, o diplomata e economista Roberto Campos, à época superintendente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), do professor de economia política de Cambridge, James Meade, e do professor do programa de desenvolvimento no Instituto Holandês de Estudos Econômicos Avançados em Roterdã, Jan Tinbergen. Uma das preocupações fundamentais, à época, era o surto de protecionismo agrícola, traduzido em medidas restritivas do comércio e de acumulação de estoques excedentes, promovendo variações bruscas nos preços das “*commodities*”, com impacto desfavorável sobre as receitas de exportação de produtores primários, dificultando o desenvolvimento. O informe foi considerado uma obra pioneira sobre os problemas de protecionismo agrícola e intervenção comercial – R. O. CAMPOS, **A lanterna...**, *op. cit.*, p. 380-381. Como destaca BASALDÚA, o informe marca as necessidades específicas de países em desenvolvimento e sua dificuldade em acessar os mercados de países desenvolvidos – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 16. Explicação sintética do “*Haberler Report*” está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/394.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²³⁵ Em rigor, houve um primeiro período de renegociações com a CEE, de setembro de 1960 a maio de 1961, que antecedeu a rodada geral de negociações, pelo que poderíamos também entender, na companhia do “Comunicado de Conclusão da Conferência sobre Tarifas”, que a “Rodada Dillon”, efetivamente, iniciou em 29/05/1961. Em tal documento, “*Conclusion of the Tariff Conference*”, esclarece-se sobre a fase de renegociações com a CEE que: “*Esta fase da Conferência, que começou em setembro de 1960, foi virtualmente completada no início de maio de 1961, e abriu-se então caminho para que a rodada ‘Dillon’, ou geral de negociações iniciasse*”. Tradução livre do original, em inglês: “*This phase of the Conference, which began in September 1960, was virtually completed early in May 1961 and the way was then open for the ‘Dillon’, or general round of negotiations to begin*” – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT>>

As negociações começaram a ser impactadas pela situação prejudicial em que se encontravam países em desenvolvimento/menos desenvolvidos, especialmente da América Latina, e pela regionalização do comércio, no contexto da CEE. Surgem, ainda, como temas de destaque acordos sobre algodão (1961) e têxteis (1962). Ao final da rodada, em 16/07/1962, foram registradas, aproximadamente, 4.400 concessões, com valor afetado estimado em US\$ 5,35 bilhões, e a acolhida de novos países: Camboja; Espanha, que acabou não concluindo a adesão durante a rodada; Israel; e Portugal. Reconheceu-se, ainda, em encontro de ministros de 44 países, realizado em novembro de 1961, que, em face dos novos desafios, nos futuros esforços para redução de tarifas, deveriam ser contempladas técnicas diversas da base produto-por-produto, país-por-país, a exemplo da redução linear de tarifas, modelo apresentado pela CEE, e deveriam ser tomadas atitudes mais flexíveis em relação à reciprocidade, no que se refere aos países menos desenvolvidos, assim como estabelecidos procedimentos especiais de acesso ao mercado para produtos agrícolas.²³⁶

O contexto descrito demonstra que as negociações essencialmente tarifárias, nos moldes originalmente concebidos, estavam chegando ao limite. Após o estrangulamento do protecionismo tarifário, novos temas passavam a ocupar a agenda do GATT, exigindo a atenção para a compatibilização de interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento, agremiados ou não em blocos regionais.

Sobre esse novo cenário, trataremos adiante, fazendo, no tópico seguinte, um breve descanso, com a licença de romper, delicadamente, a barreira cronológica aqui seguida, para voltar à metade do século passado.

2.5 O CONSELHO DE COOPERAÇÃO ADUANEIRA: DO NASCIMENTO À CONVENÇÃO DE QUIOTO

O pós-guerra, como visto, marcou a construção de uma nova ordem econômica internacional, calcada no tripé organizacional derivado de Bretton Woods – FMI, BIRD e “OIC” – e pensada, predominantemente, no continente europeu. E foi

/703.PDF>, acesso em: 27 jun. 2016.

²³⁶ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/703.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

em tal continente que, em 1947, treze países representados no Comitê para Cooperação Econômica da Europa, criado em decorrência do Plano Marshall, acordaram em instituir um grupo de estudo, buscando estabelecer uma ou mais uniões aduaneiras, baseadas nos princípios do GATT;²³⁷ tendo sido, em 1948, o grupo de estudo, desmembrado em dois comitês: o Comitê Econômico, que foi precursor da Organização para a Cooperação Econômica e o Desenvolvimento – OCDE, e o Comitê Aduaneiro, que viria a se tornar o Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA.²³⁸

A Convenção para Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) foi assinada em Bruxelas, em 15/12/1950, por treze países, e constituiu, seguramente, uma das providências internacionais mais importantes para a estruturação do Direito Internacional Aduaneiro, pois foi a partir da existência do CCA que foram aprofundados estudos temáticos que resultaram em diversas outras convenções específicas, como as referentes a regimes e procedimentos aduaneiros, classificação de mercadorias, origem e valoração aduaneira.²³⁹

Em seus primeiros anos de vida, o CCA foi precursor na análise de um tema aduaneiro que já preocupava a Europa, e viria a ser internacionalmente disciplinado, décadas depois, no âmbito da OMC: a valoração aduaneira.²⁴⁰

²³⁷ O Secretário de Estado norte-americano, George Marshall, anunciou o plano construído, a seu pedido, por três eminentes figuras das relações exteriores de seu país – Dean Acheson, Will Clayton e George Kennan – para a reconstrução da Europa, o “Plano Marshall”, em 05/05/1947, em um discurso na Universidade Harvard – R. O. CAMPOS, **A lanterna...**, *op. cit.*, p. 71. Em resposta às declarações de Marshall, 16 países europeus acordaram em realizar uma conferência em Paris, em 12/07/1947, para formar um grupo que veio a ser conhecido como “Comitê para Cooperação Econômica da Europa”/“*Committee for European Economic Co-operation*” (CEEC). Destaque-se que a própria Comunidade Europeia foi estabelecida como uma alternativa ao plano americano de integração europeia – Eric J. HOBSBAWM, **Era dos extremos: o breve século XX: 1914-1991**, p. 238.

²³⁸ TREVISAN, Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez..., *op. cit.*, p. 26.

²³⁹ A Convenção entrou em vigor em 04/11/1952, data do depósito do sétimo instrumento de ratificação – conforme Artigo XVII – e a sessão inaugural do CCA foi realizada em Bruxelas, em 26/01/1953, com a participação de 17 países europeus. Em virtude da data da sessão inaugural, passou a ser comemorado o Dia Internacional das Aduanas em 26 de janeiro. É preciso registrar, contudo, que já havia estudos temáticos aduaneiros anteriores, inclusive de forma positivada em convenções internacionais, como as Convenções sobre a publicidade de Leis, Decretos e Regulamentos Aduaneiros, e sobre a Uniformidade de Nomenclatura para a Classificação de Mercadorias, assinadas em Santiago, em 03/05/1923, e incorporadas ao nosso ordenamento jurídico, respectivamente, pelos Decretos nº 4.808, de 12/01/1924, e nº 4.842-A, de 31/07/1924, e a Convenção Internacional para a Simplificação das Formalidades Aduaneiras, com seu Protocolo, assinada em Genebra, em 03/11/1923, e promulgada pelo Decreto nº 18.850, de 16/07/1929.

²⁴⁰ A “Convenção sobre Valoração de Mercadorias para Fins Aduaneiros”, conhecida como “Definição de Valor de Bruxelas – DBV”, posteriormente superada pelo Acordo de Valoração Aduaneira, celebrado no âmbito do GATT, representou um avanço considerável na metodologia de valoração, utilizando “valor teórico” conceituado como preço normal, e serviu para unificar as práticas

Seguiram-se outros acordos, nas décadas seguintes, como a “Convenção sobre o ATA Carnê para Admissão Temporária de Mercadorias” (1963), até que se diligenciasse, em 1973, pelo tratamento mais abrangente da temática aduaneira em um único instrumento, buscando uniformização internacional de regimes e procedimentos aduaneiros.²⁴¹ A “Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros”, conhecida como “Convenção de Quioto” – CQ/1973 – por ter sido celebrada naquela cidade japonesa, incluía, praticamente, toda a temática procedimental aduaneira, da chegada da mercadoria ao território, ou de sua saída deste, aos regimes aplicáveis.

A CQ/1973 já tratava de assuntos que viriam a ocupar mais intensamente a agenda do GATT em décadas posteriores, como regras de origem e zonas francas. Assim como em relação à valoração aduaneira, o CCA, historicamente, antecipou discussões técnicas que acabariam sendo travadas no âmbito do GATT.

O CCA operou, então, como um foro técnico, no qual os temas aduaneiros efervescentes eram acordados, com mira nas melhores práticas internacionais, inicialmente, em um cenário predominantemente europeu, mas com paulatino alargamento para os demais continentes.

2.6 AS NOVAS FEIÇÕES DO PROTECIONISMO, A LUTA DOS PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO E A RODADA TÓQUIO

2.6.1 Esclarecimento preliminar

Voltando ao âmbito do GATT, mas já com a consciência de que o cenário internacional contemplava também uma organização de porte substancial, com preocupações especificamente aduaneiras, o CCA, incumbe-nos sublinhar que, após a Rodada Dillon, estava claro que a questão tarifária, embora ainda merecesse tratamento e aprofundamento, já não ocupava o protagonismo de outrora, em face

aduaneras em boa parte do mundo. Apesar das críticas, a definição manteve-se durante cerca de trinta anos em mais de cem países, partes contratantes ou não da Convenção – LASCANO, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, p. 39-40.

²⁴¹ Relação completa de acordos, com as respectivas partes contratantes – disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>>, acesso em: 27 jun. 2016.

da nova realidade do comércio internacional, na qual o protecionismo já não operava tão escancaradamente na forma de tarifas.

2.6.2 A Rodada Kennedy e o “neoprotecionismo”

Pela segunda vez, e última, provavelmente, pelos riscos envolvidos, resolveu-se atribuir o nome de uma autoridade à rodada de negociações do GATT, sendo a sexta rodada denominada de **Rodada Kennedy**, em homenagem ao então recém-falecido presidente John F. Kennedy, dos Estados Unidos, que havia, em 1962, contribuído para impulsionar o comércio com o “*Trade Expansion Act*”.²⁴²

Iniciada oficialmente em 04/05/1964, também em Genebra, com a presença de representantes de mais de sessenta países, a **Rodada Kennedy**, conforme resolução inicialmente adotada pelo comitê de negociação, na esfera ministerial, buscava promover reduções lineares de alíquotas, em vez de negociações produto-a-produto, contemplando ainda o tratamento da questão agrícola, ao menos para algumas mercadorias, das barreiras não-tarifárias e dos países menos desenvolvidos.²⁴³

Em relação a barreiras não-tarifárias, àquela altura já estava claro que o tradicional protecionismo, por meio de tributos, estava paulatinamente estrangulado, não havendo muita margem de manobra para os países. Contudo, mediante artifícios, como a majoração da base de cálculo, por esquemas arbitrários de valoração aduaneira, ou mesmo restrições de ordem técnica, nem sempre justificáveis e/ou objetivas, alguns países acabavam obtendo resultados

²⁴² O “*Trade Expansion Act*” (“Ato de Expansão do Comércio”) dos Estados Unidos foi publicado em 11/10/1962, e está disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-76/pdf/STATUTE-76-Pg872.pdf>>. Pelas suas normas, permitia-se à presidência negociar internacionalmente reduções de até 50% em relação às tarifas existentes em julho de 1962, entre outras medidas, o que pavimentou o percurso para a nova rodada de negociações no âmbito do GATT. Em 1963, o presidente Kennedy criou o escritório de “Representação Especial do Comércio”/“*Special Trade Representative*” (STR), designando dois representantes, um em Washington e outro em Genebra, que teve ativa participação na rodada de negociações do GATT em comento, conforme informação oficial, disponível em: <<https://ustr.gov/about-us/history>>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016. O presidente Kennedy, como é notório, foi alvejado e morto, em Dallas, a 22/11/1963, quando desfilava em carro aberto, em visita política que marcava o início de sua campanha à reeleição.

²⁴³ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/TN64/27.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

protecionistas. Era o “**neoprotecionismo**”, um protecionismo disfarçado, à margem das tarifas, que viria a assolar o futuro do comércio internacional.²⁴⁴

Assim, na Rodada Kennedy foram constituídos grupos de trabalho para tratar de temas como “métodos de valoração aduaneira”, “políticas governamentais de aquisição”, “regulamentos técnicos e administrativos” e “políticas ‘*antidumping*’”.²⁴⁵

Como resultado, chegou-se a um texto de Código “*Antidumping*” – Acordo para Implementação do Artigo VI do GATT – e a avanços pontuais em relação a outras barreiras não tarifárias, v.g., referentes a grãos e produtos químicos. Em matéria tarifária, como destacou o Diretor-Geral do GATT – Sir Eric Wyndham-White, em 30/06/1967, no encerramento da rodada, as reduções atingiram 70% do universo tributável dos países industrializados – à exceção de carne, cereais e laticínios, para os quais foram efetuados acordos específicos, ainda que modestos – sendo que 2/3 dos cortes tarifários foram de 50% ou mais.²⁴⁶

De fato, oficialmente, a Rodada Kennedy representou o início – ainda que tímido – do alargamento do escopo do GATT, que, nas décadas anteriores, era basicamente restrito a matérias tarifárias, destacando-se ainda o ingresso de novos países durante as negociações – Argentina, Irlanda, Islândia e Polônia.²⁴⁷

²⁴⁴ PRAZERES bem relata a distinção entre o tradicional protecionismo e essa nova modalidade: “*Por protecionismo entende-se medida governamental tomada com vistas a assegurar mercado interno a produtores nacionais, afastando a concorrência externa. Assim, o protecionismo acaba por se contrapor ao livre-cambismo, compreendido como a não-intervenção do Estado na economia no que atine a alterações no fluxo comercial com o propósito de garantir proteção a indústrias domésticas. Muito atualmente se fala a respeito de neoprotecionismo. O neoprotecionismo difere-se do protecionismo pelos mecanismos novos de que se utiliza e pela importância que tais instrumentos passaram a adquirir na busca dos mesmos objetivos de proteção. Enquanto os instrumentos clássicos de proteção consistiam em tarifas, cotas e subsídios, o neoprotecionismo caracteriza-se pela utilização de formas mais sofisticadas de proteção não-tarifária, ainda que sejam empregadas com o mesmo fim das medidas protecionistas tradicionais*” (sic) – **Comércio Internacional e Protecionismo: as barreiras técnicas na OMC**, p. 66. Na mesma linha distintiva, Welber BARRAL, Protecionismo e neoprotecionismo no comércio internacional, in BARRAL (org.), **O Brasil e o Protecionismo**, p. 13-38. O Diretor-Geral do GATT, de 1968 a 1980, Olivier Long, em palestra ministrada em 09/11/1977, intitulada de “O Futuro do Comércio Mundial” (“*The Future of the World Trade*”), analisa lucidamente as formas e as razões do novo protecionismo que veio a afetar o comércio internacional, principalmente no período recessivo da década de setenta do século passado – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1199.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁴⁵ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/874.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁴⁶ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/993.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁴⁷ BOSSCHE destaca que foram produzidos reduzidos resultados em relação a barreiras não tarifárias na Rodada Kennedy – **The Law and Policy...**, op. cit., p. 82. JACKSON apenas troca, eufemisticamente, o termo “reduzidos” por “modestos” – **The World Trading...**, op. cit., p. 75. Uma síntese dos resultados da Rodada Kennedy, basicamente os aqui expostos, foi divulgada

Nas palavras do Diretor-Geral do GATT, a premonição de que, nas décadas seguintes, haveria crescente preocupação com o protecionismo não tarifário: “*Nas negociações, nós tivemos ainda um valioso início na limitação dos efeitos restritivos das barreiras não tarifárias ao comércio. Novamente, isso é só o começo e a questão cresce em importância com a redução das barreiras tarifárias*”.²⁴⁸

2.6.3 A luta dos países em desenvolvimento

Na outra frente de trabalho da Rodada Kennedy, relativa aos **países em desenvolvimento** e de menor desenvolvimento relativo – à época, utilizava-se a menos eufemística expressão “Terceiro Mundo” – as conversas avançavam em ritmo significativo, pois já saltava aos olhos que os mecanismos criados, desde o início do GATT, acentuavam a disparidade entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. Não é à toa que as Nações Unidas decidiram, em assembleia geral, em dezembro de 1961, denominar aquela década de “... *a década do desenvolvimento*” – “... *the United Nations Development Decade*”.

As pressões internacionais para o rompimento da barreira de reciprocidade, em favor dos países em desenvolvimento, culminaram na primeira “Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento”/“*United Nations Conference on Trade and Development*” (UNCTAD) – realizada em Genebra, em 1964, com a participação de 120 países e sob o comando do argentino Raúl Prebisch.²⁴⁹

oficialmente, e está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/992.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁴⁸ Tradução livre do texto em inglês – “*In the negotiations we also made a valuable beginning in limiting the restrictive effects of non-tariff barriers to trade. Again this is only a beginning and the question increases in importance with the reduction of tariff barriers*” (sic) – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/993.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁴⁹ Prebisch foi Secretário-Geral da UNCTAD de 1964 a 1969, e já se havia destacado como Diretor do Banco Central da Argentina, de 1935 a 1948, e como Secretário Executivo da CEPAL (“Comissão Econômica das Nações Unidas para a América Latina e o Caribe”), de maio de 1950 a julho de 1963. Ao lado do economista alemão Hans Singer, Prebisch ficou conhecido pela “teoria da deterioração dos termos de troca” em países em desenvolvimento. Prebisch fomentou relevantes discussões, na segunda metade do século passado, no que se refere ao desenvolvimento, cabendo destacar aqui, sobre o tema, duas publicações: uma entrevista de Prebisch, concedida a David POLLOCK, Daniel KERNER e Joseph L. LOVE – *Entrevista inédita a Prebisch: logros y deficiencias de la CEPAL*, in **Revista de la CEPAL**, p. 9-23, disponível em: <<http://www.un.org/esa/desa/ousg/articles/article09.html>>; e um artigo de SINGER – “**The Terms of Trade Fifty Years Later – Convergence and Divergence**”, com versão resumida pelo autor, disponível em: <http://gesi.sozphil.uni-leipzig.de/fileadmin/media/Global_Studies/Download_Content_EMGS/Preparatory_readings/Singer_-_The_Terms_of_Trade_Fifty_Years_Later_-_Convergence>

Na Ata final da referida conferência – episódio que deu origem à série, tendo em conta que a UNCTAD passou a ser órgão subsidiário permanente da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) – é feito um preciso diagnóstico da situação desigual do comércio internacional, à época, e são apontados caminhos para correção das distorções entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.²⁵⁰

16. O comércio mundial foi substancialmente expandido nos anos recentes: o valor das exportações mundiais mais que dobrou desde 1950. [...] 17. Os países do mundo não participaram proporcionalmente da expansão do comércio internacional. [...] Como resultado, a participação dos países em desenvolvimento nas exportações mundiais declinou firmemente de aproximadamente um terço, em 1950, para pouco mais de um quinto, em 1962. [...] 19. As dificuldades dos países em desenvolvimento foram agravadas pela deterioração em seus termos de troca, no período 1950-1962. [...] 23. [...] Entre 1950 e 1962, as exportações totais de mercados econômicos desenvolvidos para países em desenvolvimento cresceram 98%, [...]. Isso contrasta com as exportações de países em desenvolvimento para países com mercado desenvolvido, que cresceram 56%, [...]. 30. Enquanto o comércio entre países desenvolvidos está aumentando e enquanto a participação de tais intercâmbios no total do comércio mundial está também crescendo, o nível de comércio entre países em desenvolvimento é muito baixo e sua importância no comércio mundial está decrescendo.

42. Países em desenvolvimento encontram obstáculos e dificuldades em comercializar suas manufaturas e semimanufaturas em países desenvolvidos. Para facilitar as exportações industriais de países em desenvolvimento, seus produtos deveriam ter livre acesso, particularmente aos mercados de países desenvolvidos, mas também aos mercados de outros países em desenvolvimento. 43. Acesso fácil aos mercados deveria ser provido não somente às tradicionais e existentes exportações de manufaturas e semimanufaturas, mas também para uma ampla variedade de produtos, de forma a melhorar as oportunidades para o estabelecimento, em países em desenvolvimento, de mais ampla diversidade de indústrias tecnicamente evoluídas e produzindo mercadorias industriais em níveis de maior complexidade. [...] 53. [...] A Conferência tomou ainda nota do desejo, amplamente difundido entre países em desenvolvimento, de uma organização do comércio compreensiva, e reconheceu que posteriores arranjos institucionais são necessários para continuar o trabalho iniciado nesta Conferência e implementar suas recomendações e conclusões.²⁵¹

_and_Divergence.pdf>, ambas analisando a teoria à luz de cenários posteriores. A revista onde foi publicada a entrevista de Prebisch é totalmente a ele dedicada, em homenagem ao centenário de seu nascimento. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

²⁵⁰ Ao todo, já foram treze conferências da UNCTAD: Genebra/Suíça (1964), Nova Delhi/Índia (1968), Santiago/Chile (1972), Nairobi/Quênia (1976), Manila/Filipinas (1979), Belgrado/Sérvia (1983), Genebra/Suíça (1987), Cartagena/Colômbia (1992), Midrand/África do Sul (1996), Bangkok/Tailândia (2000), São Paulo/Brasil (2004), Acra/Gana (2008) e Doha/Quatar (2012). A Conferência de 2016 foi realizada nos dias 17 a 22 de julho, em, Nairobi/Quênia – disponível em: <<http://unctad.org/en/Pages/Meetings/UNCTAD-Conferences.aspx>>, acesso em: 05 ago. 2016.

²⁵¹ Tradução livre da versão oficial em inglês: “16. *World trade has expanded substantially in recent years: the value of world exports has more than doubled since 1950. (...) 17. The countries of the world did not share proportionately in this expansion of international trade. (...) As a result, the share of the developing countries in world exports declined steadily from nearly one-third in 1950 to only slightly more than one-fifth in 1962. (...) 19. The difficulties of the developing countries were*

A “organização do comércio compreensiva” e os “posteriores arranjos institucionais” não tardaram. Muitos dos 35 princípios e das 57 recomendações constantes da Ata Final da I UNCTAD acabaram contemplados no “Protocolo de Emenda do GATT para Introduzir a Parte IV, sobre Comércio e Desenvolvimento”.²⁵² E, considerando a possível demora na implementação do protocolo, mas desejando sua rápida aplicação, 51 países firmaram, em 08/02/1965, uma “Declaração para implementação ‘de facto’ das provisões do protocolo de Emenda”.²⁵³

A Parte IV, incorporada ao GATT, é composta por três artigos, XXXVI, XXXVII e XXXVIII, que tratam, respectivamente, de princípios e objetivos voltados ao tratamento favorável/flexível a países “menos desenvolvidos”, de compromissos por parte dos países desenvolvidos e de ações conjuntas entre ambos. Foi, ainda,

aggravated by a deterioration in their terms of trade during the period 1950-1962. (...) 23. (...) Between 1950 and 1962 the total exports of the developed market economies to the developing countries increased by 98 per cent, (...). This contrasted with the exports of the developing countries to the developed market countries which increased by 56 per cent, (...). 30. While trade between developed countries is increasing and while the share of such exchanges in total world trade is also rising, the level of trade between developing countries is very low and its importance in world trade has been decreasing” e “42. Developing countries face obstacles and difficulties in marketing their manufactures and semimanufactures in the developed countries. In order to facilitate the industrial exports of developing countries, their products should have freer access, particularly to the markets of the developed countries, but also to the markets of other developing countries. 43. Easier access to markets should be provided, not only for existing and traditional exports of manufactures and semi-manufactures, but also for a wider range of products in order to improve the opportunities for the establishment, in the developing countries, of a wider range of industries more technically evolved and producing industrial goods of higher degrees of complexity. (...). 53. (...) The Conference has further taken note of the widespread desire among developing countries for a comprehensive trade organization, and has recognized that further institutional arrangements are necessary in order to continue the work initiated by this Conference and to implement its recommendations and conclusions” – Disponível em: <http://unctad.org/en/Docs/eco-nf46d141vol1_en.pdf>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁵² Em verdade, já havia um rascunho da Parte IV do GATT, destinada a “Comércio e Desenvolvimento”, ainda no final de 1963 – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/SP/EC/63-316R1.pdf>>. E já havia declaração, no âmbito do GATT, de 07/12/1961, tratando da promoção do comércio para países menos desenvolvidos, declaração essa que foi anexada ao documento preparado pelo GATT para a I UNCTAD, intitulado “O papel do GATT em Relação a Comércio e Desenvolvimento”/“*The Role of GATT in Relation to Trade and Development*” – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2171.PDF>>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

²⁵³ A declaração buscava a implementação ‘de facto’ da Parte IV do GATT, destinada a conceder tratamento mais favorável/flexível a países “menos desenvolvidos”, de 08/02 a 31/12/1965, o mais cedo possível, de acordo com as normas constitucionais e legais dos países. Entre os países signatários, figuravam a Alemanha, a Argentina, o Brasil, o Canadá, a Espanha, a Itália, o Japão, o Reino Unido e os Estados Unidos – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2356.PDF>>. A aplicação “de jure” ocorreu somente em 28/06/1966, com o quadragésimo quinto instrumento de ratificação depositado, conforme comunicado disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/962.PDF>>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

criado, no âmbito do GATT, um Comitê para Comércio e Desenvolvimento, que se reuniu pela primeira vez em 09 e 10/02/1965.²⁵⁴

Ainda em junho de 1965, mereceu registro o pedido de dispensa/“*waiver*”, por parte da Austrália, em relação à Cláusula da Nação Mais Favorecida, Artigo I do GATT, permitindo que aquele país instituisse preferências tarifárias na importação de mercadorias manufaturadas e semimanufaturadas produzidas em países menos desenvolvidos, sem reciprocidade. O pedido foi acolhido por decisão de 28/03/1966.²⁵⁵

Alinhavam-se, assim, a princípio, GATT e UNCTAD, contemplando, ao menos em parte, os interesses dos países menos desenvolvidos.²⁵⁶

Tanto que, no encerramento da Rodada Kennedy, em 30/06/1967, o mesmo Diretor-Geral do GATT antecipava, ao lado de alguns avanços em relação aos países em desenvolvimento, a intenção de contribuir para a II UNCTAD, que já estava sendo preparada.²⁵⁷

A essa altura da história, o G-77 – grupo composto por 77 países em desenvolvimento, constituído em 15/06/1964, ao final da I UNCTAD – já havia realizado seu primeiro encontro ministerial, em 25/10/1967, na Argélia, e estabelecido, entre outras medidas, um programa de ação, que incluía a criação de um “sistema geral de preferências” (SGP) tarifárias, em bases não discriminatórias e não recíprocas, para melhorar o acesso a mercados de países desenvolvidos para manufaturas e semimanufaturas, a ser implementado e supervisionado por meio da UNCTAD.²⁵⁸

²⁵⁴ Minuta da reunião disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/COMTD/4.PDF>>. O escopo dos novos artigos está sintetizado em “nota à imprensa”/“*press release*” disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/docs/q/GG/GATT/916.PDF>>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

²⁵⁵ O pedido está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2443.PDF>>. Na lista de beneficiários estavam, entre outros, Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Uruguai e Venezuela. A Decisão pela concessão do “*waiver*” à Austrália está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2627.PDF>>. A lista completa de “*waivers*” concedidos, de 1948 a 1966, no âmbito do GATT, está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/INT/66-548.PDF>>. Todos os acessos em: 27 jun. 2016.

²⁵⁶ Como se percebe em documento enviado pelo então Diretor-Geral do GATT, Sir Eric Wyndham-White, em junho de 1966, no qual são apontados os avanços nas negociações em relação à matéria, com foco na Parte IV do GATT, no Comitê sobre Comércio e Desenvolvimento e na redução de barreiras ao comércio na Rodada Kennedy – disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2680.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁵⁷ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/993.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁵⁸ O G-77 era composto, originalmente, por: Afeganistão, Alto Volta, Arábia Saudita, Argélia, Argentina, Bolívia, Brasil, Burma, Burundi, Camarões, Camboja, Ceilão, Chade, Chile, Chipre, Colômbia, Congo (Brazzaville), Congo (Leopoldville), Costa Rica, Daomé, Equador, El Salvador,

Na II UNCTAD, realizada de 31/01 a 29/03/1968, em Nova Delhi, na Índia, foi unanimemente aprovada a Resolução nº 21 (II), que trata de entrada preferencial ou livre de exportações de manufaturas e semimanufaturas de países em desenvolvimento para países desenvolvidos, demandando-se “*waiver*” específico no âmbito do GATT.²⁵⁹

Em abril de 1971 já circulava, no âmbito do GATT, a minuta de “*waiver*” a ser acordada para o Sistema Geral de Preferências (SGP), nascido no seio da II UNCTAD, em bases não recíprocas.²⁶⁰ E a aprovação formal do SGP, no GATT, em votação unânime, com 48 países, veio na forma de “*waiver*” para exclusão da aplicação do Artigo I – NMF – com a duração de dez anos, em 25/06/1971.²⁶¹

Em 14/04/1972, um dia após o início da III UNCTAD, no Chile, o Diretor-Geral do GATT, Olivier Long, que ocuparia o cargo de 1968 a 1980, em palestra realizada do outro lado do mundo, em Tóquio, anunciava a decisão dos “três gigantes” do comércio mundial – Comunidade Econômica Europeia, Japão e Estados Unidos – de abrir novas negociações comerciais, em 1973, o que recebeu apoio tanto de países desenvolvidos como em desenvolvimento. Em seus apontamentos, Long fez ainda uma breve síntese do novo cenário econômico, no qual um dos principais problemas era a deterioração do sistema monetário, o que afetava balanços de pagamentos, gerando a tentação do protecionismo, e destacou como temas relevantes, a serem tratados nas negociações comerciais que viriam em 1973: barreiras não tarifárias, recordando que em cinco anos haviam sido notificadas ao GATT cerca de 800 restrições do gênero, e obstáculos ao comércio de produtos

Etiópia, Filipinas, Gabão, Gana, Guatemala, Guiné, Haiti, Honduras, Iêmen, Índia, Indonésia, Irã, Iraque, Iugoslávia, Jamaica, Jordânia, Kuwait, Laos, Líbano, Libéria, Líbia, Madagascar, Malásia, Mali, Marrocos, Mauritânia, México, Nepal, Nicarágua, Níger, Nigéria, Paquistão, Panamá, Paraguai, Peru, Quênia, República Centro Africana, República Dominicana, República da Coreia, República do Vietnã, Ruanda, Senegal, Serra Leoa, Somália, Sudão, Síria, Tailândia, Togo, Trinidad e Tobago, Tunísia, Uganda, União das Repúblicas Árabes, União das Repúblicas de Tanganica e Zanzibar, Uruguai e Venezuela. Muitos desses países já não existem, e o G-77, apesar de contar atualmente com 134 membros, manteve seu nome em respeito a seu significado histórico. A declaração conjunta acordada na Argélia – “Declaração Conjunta dos Setenta e Sete Países em Desenvolvimento Feita na Conclusão da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento”/“*Joint Declaration of the Seventy-Seven Developing Countries Made at the Conclusion of the United Nations Conference on Trade and Development*” – está disponível em: <<http://www.g77.org/doc/Joint%20Declaration.html>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁵⁹ A Resolução, assim como os demais resultados da II UNCTAD, estão disponíveis em: <http://unctad.org/en/Docs/td97vol1_en.pdf>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁶⁰ A minuta está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATTAIR/853.pdf>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁶¹ O texto da Decisão que contém o “*waiver*” está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L3799/3545.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

agrícolas, um dos mais complexos e cruciais temas comerciais, de negociação sempre traumática.²⁶²

2.6.4 A Rodada Tóquio e os novos temas do comércio internacional

A abertura de negociações prometida em Tóquio acabaria se concretizando em encontro ministerial realizado na mesma cidade japonesa, de 12 a 14 de setembro de 1973. Ao final do evento, acordou-se pela abertura das negociações o mais cedo possível, já se agendando o primeiro encontro do Comitê de Negociações Comerciais para 01/11/1973, contemplando temas tarifários e não tarifários, e tomando em conta a situação especial dos países em desenvolvimento e o Sistema Geral de Preferências. Estava lançada a **Rodada Tóquio** de negociações comerciais multilaterais do GATT.²⁶³

Com a crise de energia e a elevação dos preços do petróleo, em 1973-1974, e com a diminuição do comércio internacional e a depressão mundial, em 1975, houve certa paralisia das negociações, só retomadas efetivamente em 1977.²⁶⁴

No trigésimo aniversário do GATT, em outubro de 1977, quando foi inaugurada sua nova “sede” administrativa, apta a comportar o quadro de funcionários, que já chegava a 200 pessoas, no Centro William Rappard, na costa norte do Lago Léman, em Genebra, alvissareiramente, alertava-se que o local seria o palco de intensas negociações na Rodada Tóquio.²⁶⁵

²⁶² O discurso está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1108.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁶³ A declaração do encontro ministerial que lançou a rodada está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/MIN73/1.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016. BASALDÚA narra que a rodada se iria chamar “Rodada Nixon”, em homenagem ao presidente norte-americano, o que não ocorreu em função da sua renúncia, derivada do escândalo conhecido como “*Watergate*”, o que levou inclusive a não mais se denominar rodadas posteriores com nomes de pessoas – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 103. JACKSON afirma que a “Rodada Tóquio” também era, às vezes, designada, à época, como rodada de “Negociações Comerciais Multilaterais”/“*MTN-Multilateral Trade Negotiations*” – **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 75.

²⁶⁴ BASALDÚA – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 103. De fato, apesar de haver registro de diversos documentos de negociação referentes ao período de 1973 a 1977, v.g., relativos a grupos sobre “tarifas”, “medidas não tarifárias”, “agricultura” e “produtos tropicais”, conforme “<https://docs.wto.org/gattdocs>”, parecia não existir avanço significativo nas negociações. Um retrato do cenário 1976-1977 é expresso no relatório anual sobre o comércio internacional do GATT, disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1203.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁶⁵ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1198.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016. O Centro William Rappard havia abrigado a Organização Internacional do Trabalho de 1926 a 1975, quando esta foi deslocada para nova sede em Genebra, “*Grand-Saconnex*”, e foi reformado para acolher a estrutura administrativa do GATT.

Em 1978, a Rodada Tóquio entrava em sua fase decisiva, diante de um cenário no qual eram visíveis as pressões protecionistas, que, em meses, superavam as anteriormente praticadas em gerações, e árduas eram as negociações sobre têxteis, nas quais acabou por ser precariamente renovado por mais 4 anos o “Acordo Multifibras”.²⁶⁶

Em julho do mesmo ano, já se tinha ideia do conteúdo do “pacote final” a ser negociado: **medidas não tarifárias** – valoração aduaneira, compras governamentais, regulamentos técnicos, subsídios e direitos compensatórios, e outros, como mercadorias contrafeitas, licenças e regras de origem – **tarifas industriais** – aeronaves e aço – **agricultura** – entendimento geral, subsídios, ofertas e demandas específicas e acordos sobre “*commodities*” – e o **futuro sistema de comércio internacional** – medidas de salvaguarda, cláusula de habilitação para países em desenvolvimento e solução de controvérsias.²⁶⁷

Mas o desfecho da Rodada Tóquio somente ocorreria em 12/04/1979, com novas e significativas reduções tarifárias e com acordos – “códigos” – sobre diversas medidas não tarifárias.

Sobre matéria tarifária, os resultados incluem corte médio de um terço nos nove maiores mercados industriais, baixando a média tarifária para produtos industriais em 4,7%, com proporcionalidade/harmonização nos cortes: quanto mais alta a tarifa, maior o corte.²⁶⁸

Em relação a temas não tarifários, foram celebrados nove acordos ou “códigos”, sobre: (1) subsídios e medidas compensatórias, (2) medidas “*antidumping*”, (3) barreiras técnicas, (4) licenças de importação, (5) valoração aduaneira, (6) compras governamentais, (7) comércio de aeronaves civis, (8) carne bovina, e (9) laticínios. Restaram, ainda, pactuados quatro entendimentos em relação a: (1) tratamento diferencial e mais favorável a países em desenvolvimento, (2) medidas comerciais para fins de balanço de pagamentos, (3) ações de

²⁶⁶ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1214.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁶⁷ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/TR/MTNINF/33.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁶⁸ Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

salvaguarda para fins de desenvolvimento, e (4) disposições sobre notificação, consulta, solução de controvérsias e vigilância.²⁶⁹

Contudo, os acordos ou “códigos” eram negociados isoladamente, e não em um “pacote”, o que fazia com que as partes contratantes, em cada acordo, fossem diferentes, e em número inferior aos participantes do GATT. Como destaca JACKSON, esses “tratados isolados”/“*stand-alone treaties*” levantaram diversas questões sobre a relação jurídica de tais “códigos” – alguns deles com mecanismos próprios de solução de controvérsias – com o GATT.²⁷⁰

Dos nove “códigos”, cinco acabaram multilateralmente acordados na rodada seguinte, entre todos os membros da organização nela instituída, a OMC; permanecendo somente quatro – sobre compras governamentais, comércio de aeronaves civis, carne bovina e laticínios – como “plurilaterais”, ou seja, aplicáveis somente aos membros da organização que os assinaram, sendo que os dois últimos foram encerrados com o início das atividades da OMC.²⁷¹

Assim, a Rodada Tóquio, ao mesmo tempo em que ampliou efetivamente as negociações para temas não tarifários de forma consistente, acabou por mostrar, com seus avanços, as dificuldades ocasionadas pelo emaranhado de acordos, com diferentes signatários, sobre múltiplas matérias, demandando um novo mecanismo de negociação.

E não se pode, aqui, deixar de destacar, por fim, um episódio que teve relação direta com a conclusão da Rodada Tóquio, e que afetou sobremaneira a proliferação de blocos econômicos: a aprovação, por decisão do GATT, em 28/11/1979, de autorização definitiva para o tratamento diferenciado e favorável aos países em desenvolvimento, em bases não recíprocas, que ficou conhecida como “Cláusula de Habilitação”.²⁷²

²⁶⁹ Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/fact4_e.htm>. Os “códigos” estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/prevto_legal_e.htm>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

²⁷⁰ *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 76-77.

²⁷¹ Os conceitos de “multilateral”, “envolvendo todos os membros da OMC”, e “plurilateral”, “envolvendo somente alguns membros da OMC”, foram extraídos do glossário da OMC – “*multilateral*”: “*involving all WTO members*”; “*plurilateral*”: “*involving only some WTO members*” – disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/glossary_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁷² O G-77 viria ainda, em 12/04/1988, em Belgrado, a celebrar acordo para criação de um “**Sistema Global de Preferências Comerciais**” (SGPC), exclusivamente entre países em desenvolvimento, membros do grupo, também com fundamento na “Cláusula de Habilitação” – Acordo disponível em: <http://unctad.org/en/Docs/ditcmisc57_en.pdf>, acesso em: 27 jun. 2016.

Como destaca BASALDÚA, a constituição da ALADI, em 1980, por meio do Tratado de Montevideu, e a própria criação do MERCOSUL, em 1991, pelo Tratado de Assunção, foram amparadas na Cláusula de Habilitação.²⁷³

2.7 OS PROCESSOS DE INTEGRAÇÃO REGIONAL

2.7.1 Multilateralismo e Regionalismo

A partir da década de noventa do século passado, acentuou-se a proliferação de acordos comerciais regionais, em paralelo com as regras estabelecidas multilateralmente, no âmbito do GATT, em uma convivência que originou significativa atenção e polêmica.

Como sintetiza THORSTENSEN, a

[...] questão da multiplicação dos acordos regionais de comércio no mundo atual vem despertando crescente interesse. A discussão se centra no entendimento, de um lado, que os acordos regionais, por liberalizarem o comércio entre as partes e incluírem temas ainda não negociados no âmbito da OMC, estariam fortalecendo o sistema multilateral de comércio. De outro lado, o argumento é de que os acordos regionais estariam criando suas próprias regras e essas estariam minando o sistema multilateral (*sic*).²⁷⁴

O próprio GATT contemplou os acordos regionais, em seu Artigo XXIV, permitindo que se constituíssem em exceção à Cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF), atendidos os pressupostos ali estabelecidos, basicamente alinhados à filosofia de que os acordos regionais deveriam ser criados para estabelecer benefícios a quem é parte e não para estabelecer restrições a quem não é.

É certo que a intensificação do processo de integração, no continente europeu, na segunda metade do século passado, e de alguns outros processos que se seguiram, preocupavam, e ainda preocupam, os países que restavam “excluídos” dos benefícios, desgastando a aplicação da NMF. Afinal de contas, acabariam sendo tantos os processos de integração que a NMF, de regra poderia ser transformada em exceção. Por outro lado, a formação de blocos regionais acabaria

²⁷³ BASALDÚA sublinha, ainda, que três dos quatro países que formaram, originalmente, o MERCOSUL – Argentina, Brasil e Uruguai – notificaram à então Secretaria do GATT tal conformação, invocando a “Cláusula de Habilitação”, e que o quarto – Paraguai – não o fez, por ainda não ser parte do GATT, à época – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 184-185.

²⁷⁴ Os Acordos Regionais e as Regras da OMC, in AMARAL JÚNIOR (coord.), **OMC e o Comércio Internacional**, p. 161.

propiciando uma espécie de “multilateralismo” das partes para o todo, contribuindo para futuras negociações globais.

Tal paradoxo está bem retratado em estudo específico sobre o tema, no qual PRAZERES, após ponderar os atributos de antagonismo e complementaridade entre o regionalismo e o multilateralismo, conclui que “... *a relação entre os blocos e o regime multilateral de comércio gera antagonismo no curto prazo, mas evidencia o potencial de complementaridade no médio prazo*”.²⁷⁵

A característica da complementaridade é também destacada por Félix PEÑA, para quem “... *princípios e regras, multilaterais e regionais, interagem nos âmbitos multilateral, regional (ou inter-regional) e nacional*”, e “... *uma coexistência pacífica, assim como a complementação construtiva entre multilateralismo e regionalismo preferencial – uma tensão criativa – pode ser reforçada em cada um desses três níveis*”.²⁷⁶

E a coexistência pacífica entre acordos regionais e multilaterais já era endossada – e, ao mesmo tempo, vista com atenção – ao final da Rodada Kennedy, em 30/06/1967, pelo mais longo Diretor-Geral do GATT, Sir Eric Wyndham-White:

Alguns observadores viram recentemente como uma ameaça ao sistema o aparecimento de potentes grupos econômicos regionais. De fato, entretanto, e nosso encontro aqui hoje é eloquente prova disso, nunca foi tão marcante o *momentum* da liberalização comercial de âmbito mundial, e é razoável dizer que a formação de grandes grupos econômicos tem estimulado o movimento rumo à liberalização.²⁷⁷

Ainda admitindo tal coexistência, mas com maior atenção, criou-se, posteriormente, já na era OMC, em 06/02/1996, um “Comitê sobre Acordos

²⁷⁵ **A OMC e os Blocos Regionais**, p. 491.

²⁷⁶ Sistemas Regionais e Multilaterais de Solução de Controvérsias – Alguns Elementos para uma Análise Comparativa, in Luiz Olavo BAPTISTA, CELLI JÚNIOR e Alan YANOVICH (org.), **10 Anos de OMC: Uma análise do Sistema de Solução de Controvérsias e Perspectivas**, p. 51. Sobre regionalismo e multilateralismo, cabe ainda destacar os estudos de Luís Pedro CUNHA, **O Sistema Comercial Multilateral e os Espaços de Integração Regional**; BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 154/155; BOSSCHE, **The Law and Policy...**, *op. cit.*, p. 650-651; e Maria Lúcia M. PÁDUA LIMA – Acordos Regionais de Comércio, in THORSTENSEN e Marcos S. JANK (coord.), **O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional**, p. 209-239, nos quais também se registra a tensão, e que esta não implica necessariamente a existência de conflito.

²⁷⁷ Tradução livre do original, em inglês: “Some observers have recently seen a threat to this system from the appearance of powerful regional, economic groupings. In fact, however, and our meeting here today is eloquent proof of this, never has the momentum of world-wide trade liberalization been so marked, and it is reasonable to say that the formation of large economic groupings has provided stimulus to the movement toward this liberalization” – Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/993.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

Regionais de Comércio”/“*Regional Trade Agreements Committee*”, para acompanhar tais avenças, examinando sua compatibilidade com as regras multilaterais acordadas.

A preocupação que temos, em relação aos acordos regionais, mais especificamente em relação aos processos de integração regional, neste estudo, refere-se à forma pela qual afetam o imposto de importação, nosso tema central. Nesse sentido, cabe reiterar que o GATT sempre permitiu que acordos regionais, celebrados entre dois ou mais países, pudessem estabelecer um tratamento tarifário mais benéfico em relação aos participantes, e em detrimento de terceiros, numa forma de discriminação admitida no Artigo XXIV do Acordo.

Tal artigo contempla expressamente as zonas de livre comércio e as uniões aduaneiras, com a condição, estabelecida em seu item 5, de que os direitos aduaneiros, assim como outras regulamentações, existentes no momento de formação da união aduaneira/área de livre comércio ou de acordo que nelas culmine, não passem a ser majorados, ou mais rigorosos, em relação a terceiros.

Contudo, o que se viu, nas últimas décadas, foi a proliferação também de acordos regionais prevendo graus ainda maiores de integração, como o mercado comum e a união econômica.

Faremos, a seguir, uma básica distinção entre os graus de integração, à luz da clássica doutrina de Bela BALASSA, já antecipando que, a nosso ver, as disposições do Artigo XXIV do GATT são aplicáveis a etapas de integração mais avançadas que as zonas de livre comércio e uniões aduaneiras, como o mercado comum e a união econômica, pois tais etapas são exatamente o aprofundamento das primeiras.²⁷⁸

2.7.2 Etapas de integração regional

O processo de integração parte de um “marco zero”, composto pela existência de espaços econômicos nos quais são aplicadas tarifas e restrições diferentes, e consubstancia-se em um conjunto de ações encaminhadas a eliminar progressivamente a discriminação entre os distintos espaços econômicos

²⁷⁸ Na linha que adota BASALDÚA – *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 172.

envolvidos. De acordo com a intensidade de tais ações, podemos discriminar certos graus/etapas de integração.²⁷⁹

A classificação dos processos de integração hoje adotada pela maioria dos juristas e economistas, internacionalmente, deriva da obra “*Teoria da Integração Econômica*”, escrita em 1962 pelo economista húngaro, também graduado em direito, BALASSA, que identificou, basicamente, cinco graus/etapas: zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união econômica e integração econômica total/completa.²⁸⁰

Em uma **zona de livre comércio**, os Estados participantes eliminam, geralmente de forma progressiva e recíproca, as barreiras, tarifárias ou não, existentes no comércio de mercadorias produzidas em seus territórios, estabelecendo regras de origem para identificá-las. Os produtos fabricados fora dos limites da zona são tratados de acordo com a legislação de cada Estado participante. Como exemplo de zona de livre comércio, pode-se citar o “Tratado de Livre Comércio da América do Norte”/“*North American Free Trade Agreement*” (NAFTA), celebrado entre os governos do México, do Canadá e dos Estados Unidos da América, em vigor desde 01/01/1994. Como destaca Raúl Granillo OCAMPO, há autores que incluem na classificação uma etapa prévia à zona de livre comércio, a “**zona de preferência tarifária**”, que consiste na redução tarifária recíproca, acordada entre dois ou mais países.²⁸¹

A **união aduaneira** é uma zona de livre comércio em que os Estados participantes adotam um sistema de tarifas externas comuns em relação a terceiros Estados. Em tal grau de integração, os Estados perdem sensivelmente seu poder de condução da política aduaneira. Contudo, a união aduaneira não se resume a uma união tarifária: há que se ter um território aduaneiro definido e um sistema de repartição das receitas tributárias.²⁸² Pode-se ainda apontar como característica a harmonização da legislação aduaneira. Como exemplo de união aduaneira, pode-se citar a “União Aduaneira da África Austral”/“*Southern African Customs Union*” (SACU), criada em 1969, com a assinatura de um acordo entre África do Sul, Botsuana, Lesoto, Namíbia e Suazilândia, que entrou em vigor em março de 1970. A

²⁷⁹ BASALDÚA, *MERCOSUR y Derecho...*, op. cit., p. 24.

²⁸⁰ BALASSA, *The Theory of Economic Integration*.

²⁸¹ *Derecho Público de la Integración*, p. 55-56.

²⁸² Roberto DROMI, Miguel A. EKMEKDJIAN e Julio C. RIVERA, *Derecho Comunitario*, p. 115.

exemplo do disposto no item anterior da classificação, também pode ser identificada uma etapa prévia à união aduaneira, a “**união tarifária**”, na qual se tem somente uma Tarifa Externa Comum.

O **mercado comum** consiste no grau de integração em que os Estados participantes, além de permitirem a livre circulação de mercadorias e serviços no território aduaneiro comum, e possuírem tarifa externa comum, eliminam as restrições à circulação dos demais fatores de produção, mão-de-obra e capital, provenientes de seus territórios. Há, assim, a coexistência das quatro liberdades: mercadorias, pessoas, serviços e capital. Resultado de processo mais complexo, em que se faz necessário discutir questões relacionadas à nacionalidade, reconhecendo direitos iguais aos nacionais dos Estados participantes, o mercado comum requer um aprofundado nível de integração de políticas comerciais, financeiras e trabalhistas. Como exemplo de mercado comum, cite-se a “Comunidade do Caribe”/“*Caribbean Community*” (CARICOM), criada com a assinatura do Tratado de Chaguaramas, que entrou em vigor em 01/08/1973, para Barbados, Jamaica, Guiana e Trinidad Tobago.

A **união econômica** configura forma ainda mais complexa de integração, onde se busca, além dos caracteres referidos no mercado comum, harmonizar a política macroeconômica dos estados participantes, reduzindo as assimetrias nacionais. Para atingir-se tal objetivo, necessária ainda se faz a harmonização das políticas monetária e fiscal. A União Europeia, que já foi zona de livre comércio, união aduaneira e mercado comum, pode ser citada como exemplo de união econômica.²⁸³

Na classificação de BALASSA, a **integração econômica total**, também designada por federação, é apresentada como a reunião de todos os fatores dos modelos anteriores, aliados à unificação das políticas monetárias, fiscais, sociais, bem como ao estabelecimento de instituições supranacionais, cujas decisões são vinculantes para todos os Estados membros. Há ainda, na federação, um parlamento comum e uniformização da política de defesa e segurança. Os Estados Unidos da América poderiam ser relacionados como exemplo de federação, cuja gestação se inicia com a confederação estabelecida após a independência das treze

²⁸³ Odete Maria de OLIVEIRA, **União Europeia: processos de integração e mutação**, p. 40.

colônias inglesas, em 04/07/1776, e se consolida com a Constituição Federal norte-americana, assinada em 17/09/1787.

É certo que cada acordo de integração estabelece claramente suas metas e delimita objetivos finais, ao menos até que outro acordo sobrevenha. Assim, não há demérito nenhum, *v.g.*, no fato de o NAFTA desejar constituir tão somente uma Área de Livre Comércio, pois é esse o objetivo buscado, e atingido, no acordo constitutivo do bloco.

Também não há, por óbvio, nenhuma obrigatoriedade de os acordos regionais amoldarem-se estritamente à classificação doutrinária aqui reproduzida. Repita-se: cada acordo estabelece, objetivamente, a meta a ser alcançada. Analisando-se, *v.g.*, o Tratado de Assunção, percebe-se que o MERCOSUL tenciona ser um mercado comum, mas entre seus objetivos, como se aprofundará a seguir, está a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais – de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais – característica que estaria mais afeta à união econômica.

Em suma, não é vedado a um mercado comum objetivar características que tradicionalmente são atinentes a outros graus de integração. É preciso não perder o rumo: a classificação foi criada para discernir os blocos que estavam a se formar na década de sessenta do século passado. Não são os blocos a serem criados que devem adequar-se à classificação existente, mas esta é que se deve periodicamente validar, diante do fenômeno que busca descrever.

2.7.3 O MERCOSUL, como exemplo de processo de integração regional, e as dificuldades em relação à uniformização tarifária e à harmonização normativa

Tomamos, neste estudo, a título exemplificativo, o processo de integração ocorrido entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, no início da década de noventa do século passado, que é exatamente o período que antecede à conclusão da mais importante rodada de negociações comerciais multilaterais. Assim, seguimos a cronologia do subitem anterior, referente à Rodada Tóquio, abrindo caminho para o seguinte, que tratará da Rodada Uruguai. O exemplo escolhido busca aclarar como um processo de integração pode afetar o dimensionamento do imposto de importação, o protagonista deste estudo.

O Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) é o bloco regional constituído pelo **Tratado de Assunção**, celebrado em 26/03/1991, e composto por **Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela**, esta incorporada em 12/08/2012, pela Decisão do Conselho do Mercado Comum – CMC nº 27, de 29/06/2012.²⁸⁴

O MERCOSUL deriva de outro acordo, de idêntico objetivo – formação de um mercado comum – mas de âmbito mais largo, entre nações latino-americanas, celebrado em 1980, que constituiu a ALADI.²⁸⁵

O objetivo de conformar um **mercado comum**, que se almejava, programaticamente, atingir ainda em 31/12/1994, conforme o artigo 1º do Tratado de Assunção, implicava:

- **livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos** entre os países, mediante, entre outros, a **eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias** e qualquer outra medida de efeito equivalente;
- estabelecimento de uma **tarifa externa comum** e a adoção de uma **política comercial comum em relação a terceiros Estados** ou agrupamentos de Estados e a **coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais**;
- **coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais** entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes, e
- compromisso dos Estados Partes de **harmonizar suas legislações**, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.²⁸⁶

Rumo a seu objetivo, o bloco regional complementou o Tratado de Assunção com diversos protocolos, que aperfeiçoaram sua estrutura institucional e normativa, sendo o mais importante o **Protocolo de Ouro Preto**, assinado em 17/12/1994, que

²⁸⁴ São ainda estados associados: **Bolívia**, que está em processo de adesão, conforme Decisão CMC nº 68, de 05/12/2012 e Decisão CMC nº 13, de 16/07/2015; **Chile**, desde 1996; **Peru**, desde 2003; **Colômbia**, desde 2004; **Ecuador**, desde 2004; **Guiana**, desde 2013; e **Suriname**, desde 2013. Assim, o MERCOSUL tem a participação de todos os países independentes da América do Sul – disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/index.php/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>, acesso em: 27 jun. 2016. No Brasil, o Tratado de Assunção foi aprovado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 197, de 25/09/1991, e promulgado pelo Decreto nº 350, de 21/11/1991.

²⁸⁵ A ALADI foi criada pelo Tratado de Montevideu, de 1980, substituindo a ALALC, instituída em 1960. O preâmbulo do Tratado de Assunção não deixa dúvidas em relação a ser o MERCOSUL um “filhote da ALADI”, como se atesta pelo seguinte excerto: “*Conscientes de que o presente Tratado deve ser considerado como um novo avanço no esforço tendente ao desenvolvimento progressivo da integração da América Latina, conforme o objetivo do Tratado de Montevideu de 1980*”. Sobre o histórico de integração que levou à constituição do MERCOSUL, tratam: BASALDÚA, **MERCOSUR y Derecho...**, op. cit., p. 65-74; OCAMPO, **Derecho Público...**, op. cit., p. 545-551; e MEIRA e TREVISAN, “Neoconstitucionalismo”, Democracia, Soberania e Integração, **Revista Tributária das Américas**, n. 8, p. 60-63.

²⁸⁶ Grifos nossos.

trata dos órgãos do MERCOSUL – artigos 1º a 33, expressa a personalidade jurídica do bloco – artigos 34 e 35, e relaciona suas fontes normativas – artigo 41.²⁸⁷

Merecem ainda destaque o **Protocolo de Olivos**, celebrado em 2002, em substituição ao Protocolo de Brasília, que rege os procedimentos de solução de controvérsias no bloco; o **Protocolo de Ushuaia**, sobre Compromisso Democrático no MERCOSUL, na Bolívia e no Chile, celebrado em 1998, e revisado em 2011/“Ushuaia II”; e o **Protocolo Constitutivo do Parlamento do MERCOSUL**, de 2005. E, em complemento ao Tratado de Assunção e aos protocolos no âmbito do MERCOSUL, figuram as normas emanadas dos três órgãos legiferantes: o Conselho do Mercado Comum (CMC), que legisla por meio de Decisões; o Grupo Mercado Comum (GMC), que legisla por meio de Resoluções; e a Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM), que legisla por meio de Diretrizes/Diretivas.

A partir de tais estruturas e instrumentos jurídicos, o MERCOSUL busca, hoje, viabilizar o grau de integração econômica que descrevemos no tópico anterior como “união aduaneira”. Para tanto, já foi pactuada, dentro do prazo originalmente estabelecido, com vigência para Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, a partir de 1995, uma **Tarifa Externa Comum (TEC)** em relação a terceiros países, o que se denomina, usualmente, de extra-bloco. Mas a aprovação da TEC também incluiu alguns mecanismos de ajuste das tarifas nacionais, mediante Listas de Exceções, com prazos definidos para convergência.²⁸⁸

Os prazos para convergência, lamentavelmente, vem sendo estendidos, de forma reiterada, desde 1995. E, para piorar, cabe salientar que não é só nas “Listas Nacionais de Exceções” que estão as “perfurações” à TEC, como se esclarece a seguir.

Atualmente, com base na Decisão CMC nº 58, de 16/12/2010, com prazos ajustados pela Decisão CMC nº 26, de 16/07/2015, permanece autorizada a manutenção de **Lista Nacional de Exceções à TEC**, a qual pode ser alterada a

²⁸⁷ No Brasil, o Protocolo de Ouro Preto foi aprovado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 188, de 15/12/1995 e promulgado pelo Decreto nº 1.901, de 09/05/1996.

²⁸⁸ No Brasil, a TEC foi implantada pelo Decreto nº 1.343/1994, tendo sido alterada por sucessivos diplomas normativos, principalmente em função de atualizações no Sistema Harmonizado. A adaptação à V Emenda do Sistema Harmonizado, assim como à correspondente TEC, foi aprovada pelo GMC, na Resolução nº 05, de 17/07/2011, e publicada no Brasil pela Resolução CAMEX nº 94/2011, que incorporou também as modificações da NCM e da TEC decididas no âmbito do MERCOSUL. A Tarifa Externa Comum completa, com as exceções e reduções temporárias, está disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?are a=5&menu=3361>>, acesso em: 27 jun. 2016.

cada seis meses, em até 20% dos códigos: a Argentina e o Brasil podem aplicar alíquotas de importação distintas da TEC para até 100 códigos tarifários, até 31/12/2021; o Uruguai e a Venezuela podem excepcionar até 225 códigos tarifários, até 31/12/2022; e o Paraguai pode excepcionar até 649 códigos, até 31/12/2023.²⁸⁹

Mas as “perfurações” à TEC, como se adiantou, não param por aí. Há ainda outras possibilidades de tarifas nacionais diferenciadas, como: (a) as reduções temporárias de alíquotas previstas na Resolução GMC nº 08, de 20/06/2008 – em função de “... *problemas decorrentes de desequilíbrios de oferta e de demanda*”,²⁹⁰ (b) a manutenção, “... *em caráter excepcional e transitório*”, dos regimes nacionais vigentes para importação de Bens de Capital (BK) e Bens de Informática e de Telecomunicações (BIT), em regra, até 31/12/2021; (c) a permissão, na Decisão CMC nº 27, de 16/07/2015, que trata de “... *ações pontuais no âmbito tarifário por razões de desequilíbrios comerciais derivados da conjuntura econômica internacional*”, para que os Estados Partes possam elevar as alíquotas do imposto de importação para até 100 posições tarifárias em relação a mercadorias originárias de extra-zona, até 31/12/2021, de forma transitória – por até doze meses, sucessivamente prorrogáveis, desde que não se atinja o patamar máximo consolidado junto à OMC, e que haja autorização específica da CCM, por Diretriz/Diretiva;²⁹¹ (d) a permissão, na Decisão CMC nº 28, de 16/07/2015, para que os Estados Partes apliquem alíquotas distintas das constantes na TEC até 31/12/2021, desde que dentro do nível consolidado junto à OMC, para importações de brinquedos classificados na posição 9503; e (e) a permissão, nas Decisões CMC nº 29 e nº 30, de 16/07/2015, para que alguns Estados Partes estabeleçam, nos

²⁸⁹ Outra norma aprovada pelo mesmo órgão do MERCOSUL (CMC), a Decisão CMC nº 43, de 20/12/2015, estabeleceu que a Venezuela, incorporada ao bloco, deve implementar integralmente a TEC até 05/04/2016, podendo estabelecer exceções a 260 códigos, até 31/12/2016, e a 160 códigos, até 31/12/2017.

²⁹⁰ No Brasil, o Anexo I da Resolução CAMEX nº 42/2011 traz “... *formulário básico para a solicitação de reduções tarifárias temporárias*” com base na Resolução GMC nº 08/2008. Na mesma Resolução CAMEX, o Anexo II apresenta “... *formulário complementar para a solicitação de reduções tarifárias temporárias para produtos que necessitem de criação de ‘Ex-Tarifário’ à NCM*”.

²⁹¹ No Direito Aduaneiro e, mais especificamente, no Sistema Harmonizado (SH), sobre o qual discorreremos no subitem 4.3.2 deste estudo, p. 297-305, o termo “posição” equivale aos quatro primeiros dígitos do código da mercadoria na nomenclatura. Como o código NCM é formado por oito dígitos, e a posição equivale somente aos quatro primeiros, a permissão veiculada pela Decisão CMC nº 27/2015 multiplica sobremaneira as “perfurações” à TEC, porque uma posição pode abranger, praticamente, uma centena de códigos. Sobre a necessidade de aprovação das medidas por Diretriz/Diretiva da CCM, e para que se tenha uma ideia da proporção que tomou a situação, informe-se que, no ano de 2015, das 53 Diretrizes/Diretivas emitidas pela CCM, 51 foram sobre aprovação de “... *ações pontuais no âmbito tarifário por razões de abastecimento*”.

prazos ali indicados, alíquotas diferentes das fixadas na TEC para determinadas mercadorias.

Com ou sem exceções, que denotam ainda existir certa fragilidade em segmentos específicos, nos diversos países, ainda que em níveis diferenciados, o fato é que a Tarifa Externa Comum é aplicada no MERCOSUL há praticamente duas décadas, e constitui apenas um dos obstáculos ao aperfeiçoamento da união aduaneira.

As preocupações e as providências a serem tomadas, em relação ao aperfeiçoamento da união Aduaneira no bloco, restaram explícitas na Decisão CMC nº 54/2004:

CONSIDERANDO: Que o objetivo de aperfeiçoamento da União Aduaneira implica avançar no que se refere a **normas e procedimentos** que facilitem tanto a circulação quanto ao controle dentro do MERCOSUL dos bens importados no território aduaneiro ampliado e estabelecer um **mecanismo de distribuição da renda aduaneira e eliminação da multiplicidade da cobrança da TEC** [...] O CONSELHO DO MERCADO COMUM DECIDE:

Art. 1. Os bens importados de terceiros países por um Estado Parte do MERCOSUL, que cumpram com a política tarifária comum do MERCOSUL, receberão o tratamento de bens originários, no que se refere tanto à sua circulação dentro do MERCOSUL, como à sua incorporação em processos produtivos, nos termos definidos na presente Decisão e suas regulamentações.

Entende-se por cumprimento da política tarifária comum, o pagamento da TEC, por ocasião da importação definitiva ou, quando for o caso, da tarifa resultante da aplicação da mesma preferência tarifária sobre a TEC, por todos os Estados Partes do MERCOSUL, em função dos acordos comerciais assinados com terceiros países, ou das medidas comuns resultantes da aplicação de instrumentos de defesa comercial. (...)

Art. 4. Com a finalidade de permitir a implementação do estabelecido no artigo 1º da presente Decisão para os bens aos quais todos os Estados Partes apliquem a Tarifa Externa Comum (...), os Estados Partes deverão considerar o tema a partir da XXVIII Reunião Ordinária do CMC e aprovar e colocar em vigência, não além de 2008:

a) O **Código Aduaneiro do MERCOSUL**;

b) A **interconexão, em linha, dos sistemas informáticos** de gestão aduaneira existentes nos Estados Partes do MERCOSUL, para o quê se deverá acordar um conjunto de dados comuns das operações aduaneiras de exportação e importação dos Estados Partes, que são objeto de intercâmbio por intermédio do sistema informático, que deverá alimentar uma base de dados com informações necessárias para a futura distribuição da renda aduaneira do MERCOSUL;

c) Um **mecanismo, com definição de modalidades e procedimentos para a distribuição da renda aduaneira**, que deverá contemplar as circunstâncias especiais e específicas dos Estados Partes com relação aos

eventuais impactos resultantes da aplicação do estabelecido no artigo 1º da presente Decisão (*sic*).²⁹²

O **Código Aduaneiro do MERCOSUL** acabou sendo aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, e deveria ter sido incorporado ao ordenamento dos Estados Partes ainda em 2011. As conversas sobre a **interconexão dos sistemas informatizados**, por sua vez, também avançaram sensivelmente, estabelecendo-se na Decisão CMC nº 17, de 02/08/2010 o Documento Único Aduaneiro do MERCOSUL (DUAM), como “... *modelo de dados comuns para integrar as declarações de destinações e operações aduaneiras*” no bloco, que deveria ter sido implementado por norma também em 2011.²⁹³

Mas o mais traumático dos problemas parece ser a ausência de um verdadeiro território aduaneiro único, o que ocasiona a dupla cobrança do imposto de importação, com as alíquotas fixadas na TEC, para uma mesma mercadoria.

Em termos práticos, se for importada definitivamente uma mercadoria de origem alemã pela Argentina, ao registrar a declaração de importação em tal país “mercosulino” será pago o imposto de importação. E se a mesma mercadoria, sem alteração de estado, fosse, posteriormente, enviada em caráter definitivo da Argentina para o Brasil, teria que ser pago novamente o imposto de importação, com a mesma alíquota fixada na TEC. Isso porque a saída da mercadoria da Argentina para o Brasil ainda não é uma livre circulação intrazona, mas uma verdadeira operação de importação/exportação.²⁹⁴

Para acabar com essa “dupla cobrança” seria necessário um mecanismo de distribuição da renda aduaneira arrecadada pelo país de entrada da mercadoria – repare-se que o caso é muito similar ao que temos, no Brasil, em relação ao ICMS. E a elaboração desse mecanismo de eliminação da dupla cobrança e distribuição de renda aduaneira, iniciada com a Decisão CMC nº 54/2004, prosseguiu na Decisão CMC nº 56, de 16/12/2010, que traça um “... *Programa de Consolidação da União Aduaneira*” no MERCOSUL, com 21 medidas. No programa, define-se um plano, em três etapas – contemplando a peculiaridade do Paraguai, país sem litoral marítimo e

²⁹² Grifos nossos.

²⁹³ A Resolução GMC nº 39, de 23/09/2015 estabelece o “... *conjunto provisional de dados comuns*” que fará parte do DUAM.

²⁹⁴ O Código Aduaneiro do MERCOSUL, aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, deixa claro isso em seu artigo 178, 1, “a”: “1. *Durante o processo de transição até a conformação definitiva da União Aduaneira: a) o ingresso ou a saída de mercadorias de um Estado Parte para outro serão considerados como importação ou exportação entre distintos territórios aduaneiros*”.

altamente dependente da arrecadação aduaneira – com monitoramento periódico, para a eliminação/distribuição, a estar totalmente implementado até 2019.

Pelo exposto, não se tem dúvidas de que os países do MERCOSUL possuem plena ciência das medidas necessárias à consolidação da união aduaneira no bloco, mas a efetiva implementação de tais medidas requer mais que sua simples enumeração com fixação de prazos programáticos.²⁹⁵

Em relação ao imposto de importação, mais precisamente no que se refere à sua quantificação, tema praticamente todo “internacionalizado”, cabe salientar, além das considerações efetuadas sobre as alíquotas fixadas na TEC, e suas exceções, que o MERCOSUL adotou algumas medidas adicionais às estabelecidas no âmbito do Acordo de Valoração Aduaneira resultante da Rodada Uruguai do GATT (AVA/GATT).²⁹⁶

Sobre a Rodada Uruguai, para a qual não poupamos adjetivos – abrangente, ambiciosa, longa e complexa – trataremos no tópico a seguir, ainda sem a preocupação de análise individualizada dos acordos que exercem influência sobre o imposto de importação.

2.8 A RODADA URUGUAI E A CRIAÇÃO DA OMC

2.8.1 A Rodada Uruguai

Foi em um dos países do MERCOSUL, o Uruguai, mais precisamente em “*Punta del Este*”, no Hotel San Rafael, de 15 a 20 de setembro de 1986, que foi realizada a conferência ministerial na qual se declarou iniciada a oitava rodada de negociações multilaterais, no âmbito do GATT, denominada, por isso, de **Rodada Uruguai**.

No encerramento de seu discurso, no primeiro dia do evento, o suíço Arthur Dunkel, Diretor-Geral do GATT de 1980 a 1993, externou pensamento que, naquele momento, parecia espelhar somente um desejo otimista, mas que acabou se

²⁹⁵ Os prazos – em regra, extremamente otimistas, para não dizer irreais – foram quase todos substancialmente descumpridos, o que, contudo, não cremos que deva ser interpretado como um fracasso, pois os prazos ambiciosos estabelecidos em normas do MERCOSUL, historicamente, desde aquele constante no primeiro artigo do Tratado de Assunção, para consolidação de um mercado comum: 31/12/1994 – têm caráter programático, buscando impulsionar o processo de integração, e “acelerar o metabolismo” de cada estrutura nacional.

²⁹⁶ Sobre o AVA/GATT, remetemos ao subitem 4.2.2, p. 227-241.

tornando a mais pura realidade, no sentido de que após “*Punta del Este*”, quaisquer que fossem os resultados, “... o cenário internacional do comércio jamais...” seria o mesmo.²⁹⁷

E a amplitude dos temas a serem debatidos, na Rodada Uruguai, já saltava aos olhos na Declaração Ministerial de 20/09/1986: tarifas, medidas não tarifárias, agricultura, têxteis, salvaguardas, subsídios e medidas compensatórias, aspectos comerciais dos direitos de propriedade intelectual, serviços, medidas de investimento relacionadas ao comércio e solução de controvérsias.²⁹⁸

BASALDÚA destaca que, além de ser a mais extensa até então, a Rodada Uruguai foi aquela na qual reinou a maior incerteza em relação ao êxito.²⁹⁹

Nos dois primeiros anos de negociação, não houve avanços substanciais. Na conferência ministerial realizada em Montreal/Canadá, em dezembro de 1988 – de meio termo/“*mid-term*”, para avaliar os resultados conseguidos e as negociações a concluir – manifestava-se, programaticamente, a intenção de efetuar novo encontro em 1989, e de completar as negociações em 1990.³⁰⁰

De fato, em abril de 1989, o Comitê de Negociações Comerciais reuniu-se em Genebra, traçando linhas mestras a seguir, para que houvesse continuidade nas discussões dos diversos temas, destacando-se a proposta de maior envolvimento ministerial, com realização de conferências ministeriais a cada dois anos.³⁰¹

Até aquela ocasião, como recorda BOSSCHE, o estabelecimento formal de uma organização internacional de comércio não havia sequer sido cogitado como objetivo das negociações, sendo a ideia suscitada apenas em fevereiro de 1990, pelo Ministro do Comércio italiano Renato Ruggiero – que viria, depois, a ser o segundo Diretor-Geral da OMC, no período de 1995 a 1999, sucedendo ao irlandês

²⁹⁷ No original, em inglês: “*Finally, a thought which I should like to leave with you. Whatever the results of this meeting, it is clear that after Punta del Este the international trading scene will no longer be the same*” – Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNCMIN86/5.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁹⁸ O texto integral da Declaração Ministerial da Rodada Uruguai está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNCMIN86/MINDEC.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

²⁹⁹ **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 105.

³⁰⁰ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/NUR/023.pdf>>, acesso em: 27 jun. 2016. Repare-se que não é só no âmbito do MERCOSUL que o estabelecimento de prazos programáticos buscava, primordialmente, impulsionar ações.

³⁰¹ Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNC/11.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

Peter Sutherland – e endossada, em abril de 1990, pelo Canadá, e, em julho de 1990, pela Comunidade Europeia.³⁰²

Como afirma JACKSON, com a ampliação dos objetos de negociação – v.g., a serviços e propriedade intelectual – era inevitável a criação de uma nova organização, como um guarda-chuva que pudesse cobrir todos os temas.³⁰³

A minuta/“*draft*” de Ata Final, preparada para o encontro ministerial realizado em dezembro de 1990, em Bruxelas, ainda não continha um acordo sobre a criação de uma organização internacional do comércio, e estava longe de anunciar, como programado, o encerramento da Rodada Uruguai. Pelo contrário, registrava a suspensão das negociações diante da divergência entre os Estados Unidos e a Comunidade Europeia sobre subsídios agrícolas.³⁰⁴

As negociações só viriam a ser retomadas em 1991, chegando-se, em dezembro, a uma nova minuta de Ata Final, conhecida por “Dunkel *draft*”, em referência ao então Diretor-Geral do GATT, já incluindo a proposta de criação de uma “Organização Multilateral do Comércio” – “*Multilateral Trade Organization*” (MTO), mas que também não assinalou a conclusão da rodada de negociações.³⁰⁵

Após novos dissensos, a Comunidade Europeia e os Estados Unidos chegaram a um acordo sobre a área agrícola, conhecido como “Acordo de *Blair House*”, em novembro de 1992. Em comunicado conjunto dirigido ao presidente do Comitê de Negociações Comerciais do GATT, ambas as delegações externaram sua satisfação em ter resolvido certos desacordos bilaterais – v.g., referentes à agricultura, a acesso a mercados e a serviços, revelando expectativa de desbloquear as negociações.³⁰⁶

Os Estados Unidos, que ainda tinham resistência à criação de uma organização multilateral, acabaram, no início de 1993, ficando isolados nessa

³⁰² *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 83-84. Houve alguma resistência dos países em desenvolvimento, que desejavam que a organização internacional do comércio estivesse sob a estrutura da ONU – o que levou à candidatura da própria UNCTAD a se tornar tal organização.

³⁰³ *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 306.

³⁰⁴ BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 84; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 105; e THORSTENSEN, *Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 39. A “Minuta da Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais”/“*Draft Final Act Embodying the Results of The Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations*”, de 26/11/1990, com suas 391 páginas, está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNC/W35.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

³⁰⁵ O texto do “*draft*”, já com 442 páginas, está disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TN/CWFA.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

³⁰⁶ Comunicado conjunto disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNC/W103.PDF>>, acesso em: 27 jun. 2016.

posição, e, mesmo depois de acordarem formalmente, em 15 de dezembro de 1993, a criação da nova organização, propuseram a alteração do nome “*Multilateral Trade Organization – MTO*”, como defendia a Comunidade Europeia, para “*World Trade Organization – WTO*”, como anteriormente havia sido proposto pelo Canadá.³⁰⁷

Após intensas e produtivas discussões ao final de 1993, as negociações foram praticamente concluídas ainda em dezembro daquele ano, sendo as conquistas materializadas, em 15/04/1994, na Ata Final que incorpora os Resultados da Rodada Uruguai do GATT – Ata Final de Marraquesh.³⁰⁸

Estava criada, a partir de 01/01/1995, a “Organização Mundial do Comércio” (OMC)/“*World Trade Organization*” (WTO). Em seus quinze artigos, o Acordo Constitutivo da OMC estabelece a organização, dotada de personalidade jurídica de direito internacional (Artigos I e VIII); seu escopo (Artigo II); suas funções (Artigo III); sua estrutura, orçamento e relação com outras organizações (Artigos IV a VII); seu processo decisório e de alterações (Artigos IX e X); e disposições sobre seus membros (Artigos XI a XV).

Mas a Ata Final não era composta somente pelo **Acordo Constitutivo da OMC**, havendo ainda um **Anexo 1A**, sobre **comércio de mercadorias**, contendo o GATT/1994; um **Anexo 1B**, com o “Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços” – “*General Agreement on Trade in Services*” (**GATS**); um **Anexo 1C**, com o “Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio” – “*Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*” (**TRIPS**); um **Anexo 2**, contendo Entendimento relativo às Normas e Procedimentos sobre **Solução de Controvérsias**; um **Anexo 3**, com o Mecanismo de Exame de **Políticas Comerciais**; e um **Anexo 4**, com os **Acordos Plurilaterais**, aplicáveis somente aos países que os assinassem, além de vinte e uma Decisões Ministeriais, quatro Declarações Ministeriais e um Entendimento Ministerial.

Estando, o presente estudo, focado no comércio de mercadorias, com as ressalvas já efetuadas, no subitem 1.4.7, à utilização dos termos “bens”, “produtos” e “mercadorias”, importante se mostra o detalhamento do Anexo 1A, o que se faz a

³⁰⁷ BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 85.

³⁰⁸ A Ata Final, em seus três idiomas autênticos – inglês, espanhol e francês – está disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/03-fa_e.htm>. A versão oficial em língua portuguesa, aplicada pelo Brasil, está anexa ao Decreto nº 1.355, de 30/12/1994, que promulga a Ata Final, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Ambos os acessos em: 27 jun. 2016.

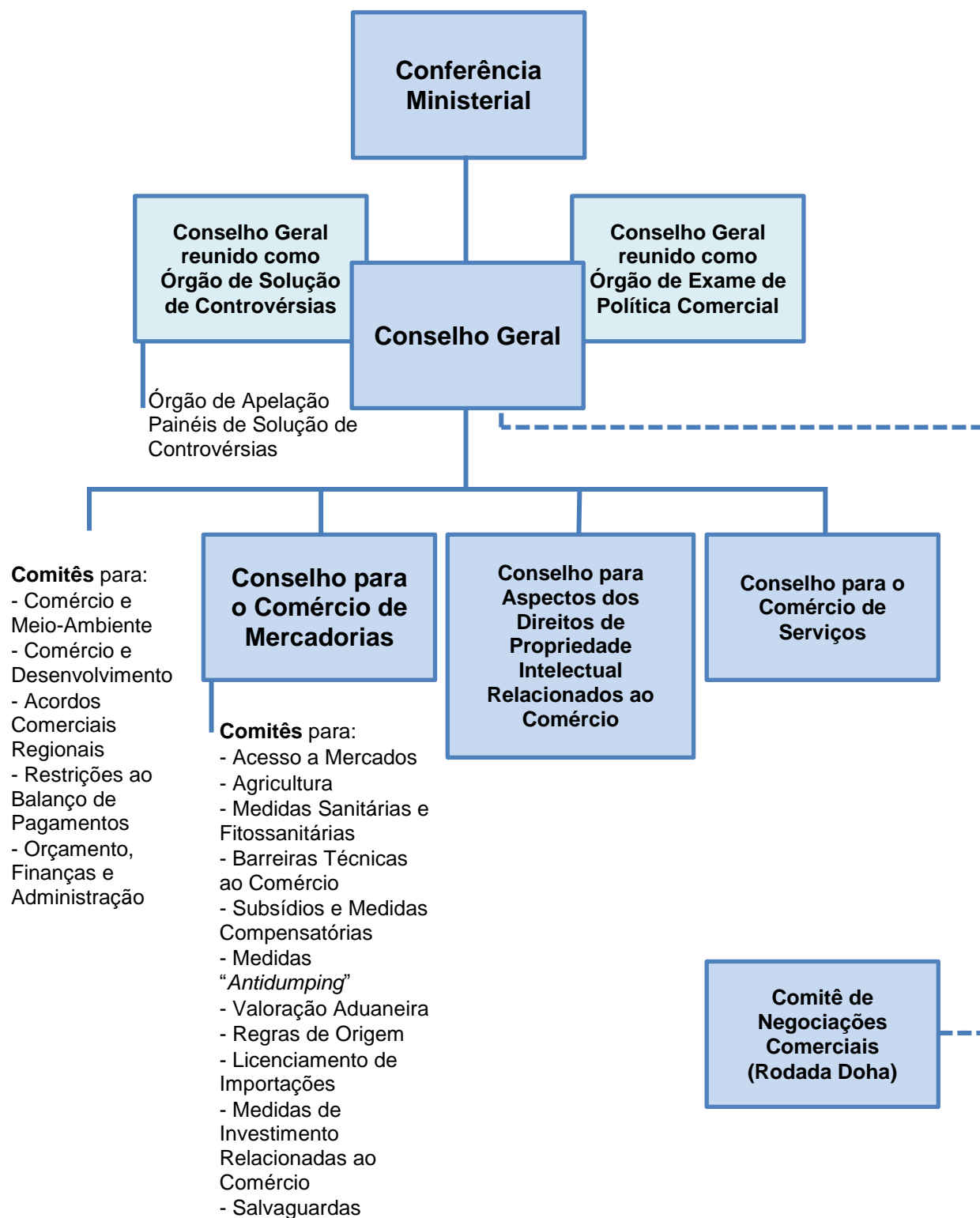
seguir, após breve comentário sobre a estrutura e o funcionamento da OMC, necessário à compreensão das evoluções logradas ao final da Rodada Uruguai.³⁰⁹

2.8.2 A OMC: estrutura e funcionamento

A estrutura básica da OMC, que servirá de ponto de partida para a análise a ser empreendida neste subitem, é delineada na figura 3, a seguir:

³⁰⁹ Subitem 1.4.7, p. 53-66.

Figura 3 - Estrutura da OMC³¹⁰



³¹⁰ Extraída do sítio "web" da OMC, com tradução livre, e simplificada, expurgando-se os órgãos de menor importância para o presente estudo, do organograma disponível nos idiomas inglês, francês e espanhol, em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org2_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

A **Conferência Ministerial**, órgão decisório superior da OMC, é composta por representantes de todos os membros, e se reúne ao menos uma vez a cada dois anos, podendo adotar decisões sobre todos os assuntos compreendidos no âmbito de qualquer dos Acordos Comerciais Multilaterais, Anexos 1 a 3, caso assim o solicite regularmente um membro.

O **Conselho Geral**, órgão decisório de mais alto nível em Genebra, sede da OMC, é composto por representantes – geralmente embaixadores – de todos os membros, e se reúne quando cabível, desempenhando as funções da Conferência Ministerial nos intervalos entre reuniões dela. O Conselho Geral pode ainda se reunir, quando couber, para desempenhar as funções do **Órgão de Solução de Controvérsias**, que poderá ter seu próprio presidente e estabelecerá as regras de procedimento que considere necessárias para o cumprimento de suas funções; ou de **Órgão de Exame das Políticas Comerciais**, que também poderá ter seu próprio presidente e estabelecer suas regras procedimentais de funcionamento; e poderá, ainda, tomar as providências para cooperação com outras organizações intergovernamentais ou com organizações não-governamentais sobre matéria afeta à OMC.

O **Conselho para o Comércio de Mercadorias**, o **Conselho para o Comércio de Serviços**, e o **Conselho para os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio**, que também podem receber participantes de todos os membros, reúnem-se quando cabível, com atribuições de supervisionar o funcionamento dos Acordos previstos, respectivamente, nos Anexos 1A, 1B e 1C, sob a orientação do Conselho Geral.³¹¹ Tais conselhos estabelecem suas regras de procedimento, sujeitas à aprovação pelo Conselho Geral; e podem estabelecer os órgãos subsidiários que sejam necessários e que fixarão suas regras de procedimento, sujeitas à aprovação pelos Conselhos correspondentes.

Além dos três conselhos temáticos, há ainda comitês que respondem diretamente ao Conselho Geral, como o **Comitê de Comércio e Desenvolvimento**, e o **Comitê de Orçamento, Finanças e Administração**.

³¹¹ No que diz respeito ao “Conselho para o Comércio de Mercadorias”, saliente-se, recordando discussão já travada no subitem 1.4.7, p. 53-66, sobre os termos “bens” e “mercadorias”, que sua denominação, nos três idiomas apresentados no sítio eletrônico da OMC – respectivamente, inglês, francês e espanhol – é: “*Council for Trade in Goods*”, “*Conseil du Commerce des Marchandises*” e “*Consejo del Comercio de Mercancías*”.

A estrutura burocrática da OMC comporta ainda uma **Secretaria**, chefiada por um Diretor-Geral – indicado pela Conferência Ministerial, que também dispõe sobre regulamentos, poderes, deveres, condições de trabalho e mandato – que compõe o quadro de pessoal e define deveres e condições de trabalho, observado o disposto pela Conferência Ministerial.³¹²

Para o atendimento dos **objetivos** da OMC e o bom desempenho de suas **funções**, a organização é financiada por quotas de despesas dos membros, de acordo com as normas financeiras e a proposta orçamentária anual adotadas pelo Conselho Geral, por maioria de 2/3 sobre o “*quorum*” de mais da metade dos membros.³¹³

O **processo decisório** da OMC segue a prática do GATT, imperando o **consenso**, entendido como a ausência de objeção formal por membro presente. Salvo disposição em contrário, quando não for possível adotar uma decisão por consenso, a matéria será decidida por votação, sendo as decisões da Conferência Ministerial e do Conselho Geral, em regra, tomadas por maioria de votos, com direito a um voto por membro.³¹⁴

³¹² De acordo com o Artigo VI, 4, do Acordo Constitutivo, as competências do Diretor-Geral e do pessoal da Secretaria terão **natureza exclusivamente internacional**, e tais profissionais não buscarão nem aceitarão instruções de qualquer governo ou de qualquer outra autoridade externa à OMC. O Diretor-Geral da OMC é o brasileiro **Roberto Azevêdo**, desde setembro de 2013, e o seu mandato durará 4 anos.

³¹³ Artigo VII do Acordo Constitutivo. Os **objetivos** da OMC são enunciados no preâmbulo do Acordo Constitutivo: elevação dos **níveis de vida**, o **pleno emprego** e um volume considerável e em constante **elevação de receitas reais e demanda efetiva**, o **aumento da produção e do comércio de bens e de serviços**, permitindo ao mesmo tempo a utilização ótima dos recursos mundiais em conformidade com o objetivo de um **desenvolvimento sustentável** e buscando **proteger e preservar o meio ambiente** e incrementar os meios para fazê-lo, de maneira compatível com suas respectivas necessidades e interesses, **segundo os diferentes níveis de desenvolvimento econômico**, a serem atingidos mediante a **redução substancial das tarifas aduaneiras e dos demais obstáculos ao comércio** assim como a **eliminação do tratamento discriminatório nas relações comerciais internacionais**. As funções da OMC, por sua vez, são relacionadas no Artigo III do Acordo Constitutivo: **facilitar** a aplicação, administração e funcionamento do Acordo, promovendo a consecução de seus objetivos e constituindo o quadro jurídico para a aplicação, administração e funcionamento dos Acordos Comerciais Plurilaterais; **constituir um foro para as negociações** entre seus membros, acerca de suas relações comerciais multilaterais, em assuntos tratados no quadro dos acordos incluídos nos Anexos, podendo servir de foro para ulteriores negociações entre membros, ou de quadro jurídico para a aplicação dos resultados dessas negociações segundo decida a Conferência Ministerial; **administrar** o entendimento relativo às normas e procedimentos que regem a **solução de controvérsias**; **administrar** o mecanismo de Exame das Políticas Comerciais (**TPRM**); e **cooperar** no que couber **com** o Fundo Monetário Internacional (**FMI**), com o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (**BIRD**) e com os órgãos a eles afiliados, com o objetivo de alcançar maior coerência na formulação das políticas econômicas em escala mundial.

³¹⁴ Artigo IX do Acordo Constitutivo.

No que se refere à **Solução de Controvérsias**, o **Anexo 2** estabelece **procedimentos mais céleres e eficazes** que os anteriormente previstos no GATT, nos quais as recomendações dependiam da concordância entre as partes. Cabe ao **Órgão de Solução de Controvérsias** a análise das questões, com a abertura de **painéis** específicos para cada contencioso, formados por três ou cinco especialistas aceitos pelas partes, ou, caso não haja consenso na escolha, indicados pelo Diretor-Geral da OMC.

Em síntese, quando um membro entender que outro violou direitos pactuados no âmbito da OMC, e não for possível o entendimento entre ambos, inicia-se a etapa de **consulta**, na qual haverá tentativa de acordo, com ou sem a mediação da OMC, por até 60 dias. Prosseguindo a controvérsia, o país demandante solicita a criação de um painel, havendo um prazo de 45 dias para indicação de especialistas. Criado o painel, seguem-se as manifestações das partes, por escrito, e a designação de **audiências**, para apresentação do caso ao painel, pelas partes, e para contrarrazões. Os especialistas do painel elaboram, então, um relatório – ainda sem as conclusões, no prazo de seis meses – que, depois de enviado às partes para manifestações – em duas semanas – dá origem ao **relatório provisório**, já com as conclusões, que, depois de enviado às partes, é passível de **revisão** – a pedido, limitada a fase de revisão a três semanas – culminando no **Relatório Final**, do qual é dada ciência aos interessados, havendo, três semanas depois, divulgação para todos os membros da OMC. A proposta do painel é submetida ao **Órgão de Solução de Controvérsias**, que terá 60 dias para rejeitá-la, por consenso, ou aceitá-la. Das medidas propostas pelo painel cabe recurso, versando exclusivamente sobre matéria de **direito**, ao **Órgão de Apelação**, que tem 90 dias para apreciá-lo. O **Órgão de Solução de Controvérsias**, então, terá 30 dias para rejeitar, por consenso, ou aceitar a decisão do Órgão de Apelação. Nesse mesmo prazo, o membro da OMC considerado infrator deverá informar as medidas para cumprimento da decisão, podendo ser solicitado prazo adicional “razoável”. Encerrado o prazo, as partes negociarão uma **compensação aceitável**. Na ausência de acordo, em 20 dias, o membro da OMC prejudicado poderá solicitar ao **Órgão de Solução de Controvérsias** autorização para **aplicar retaliação**.³¹⁵

³¹⁵ Não constitui o propósito do presente estudo aprofundar as discussões sobre o mecanismo de solução de controvérsias da OMC, mas simplesmente externar que tal mecanismo deu mais força ao GATT, e aos acordos, em geral, que disciplinam a matéria aduaneira, e, em especial, o imposto de importação. Daí a tentativa quase heroica de sintetizar em um parágrafo o rito empregado.

É de se destacar que o mecanismo de Solução de Controvérsias adotado representa um dos principais avanços da Rodada Uruguai, pois torna efetivas as regras da OMC, vinculando os membros e ocasionando sanções econômicas, em caso de descumprimento.³¹⁶

Como afirma JACKSON, o novo mecanismo soluciona muitas das questões que atormentavam o processo anteriormente estabelecido, no âmbito do GATT, estabelecendo, em regra, um sistema unificado de solução de controvérsias para todas as matérias. Ademais, traz ainda procedimentos mais céleres, com prazos bem definidos.³¹⁷

E esse poder vinculante mais efetivo acaba sendo o principal diferencial das regras da OMC em relação às estabelecidas por outras organizações internacionais que disciplinam o comércio internacional.

Por isso a frequente busca dos países pelo mecanismo estabelecido no âmbito da OMC para solução de controvérsias. Nos vinte anos de OMC, foram cerca de quinhentas controvérsias submetidas ao mecanismo, em valor estimado envolvido de um trilhão de dólares, mais do que as trezentas disputas que o GATT recebeu em quarenta e sete anos. Endossando-se as palavras do Diretor-Geral da

Sobre a Solução de Controvérsias na OMC, de forma mais profunda/detalhada, tratam: JACKSON, *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 107-137; BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 172-304 – havendo desenho do fluxo das etapas do mecanismo, p. 205, derivado do sítio eletrônico da OMC; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 563-614 – trazendo o mesmo fluxo, em espanhol, p. 614; THORSTENSEN, *Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 371-385; e BAPTISTA, CELLI JUNIOR e YANOVICH (org.), *10 Anos de OMC...*, *op. cit.* Sobre o contencioso, na era GATT (“infância”), na transição para a sistemática da OMC (“adolescência”) e a partir de 1996 (“fase adulta”), tendo como pano de fundo a participação dos advogados/juristas, e a própria existência e evolução da “Divisão de Assuntos Legais”/“*Legal Affairs Division*” (LAD), merece destaque, pela relevância dos articulistas, a obra surgida de evento realizado em 2012, para celebrar os 30 anos da LAD, sob a direção de Gabrielle MARCEAU – *A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO – The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System*.

³¹⁶ Como assinala BASALDÚA, o mecanismo é destinado a resolver controvérsias entre Estados e não entre particulares. Entretanto, alguns autores não descartam a participação de particulares no futuro – *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 569.

³¹⁷ *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 124-125. Na mesma linha, BOSSCHE reconhece que o mecanismo é frequentemente referido como um dos mais importantes resultados da Rodada Uruguai, destacando como avanços a adoção de prazos determinados, a possibilidade de revisão dos relatórios dos painéis e a adoção quase automática das requisições de estabelecimento de painéis – *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 181. Também BASALDÚA apresenta como inovações importantes a regulação precisa das distintas etapas, com prazos mais reduzidos, a maior automaticidade no progresso das fases e a introdução da regra do “consenso negativo” – *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 572.

OMC, Roberto Azevêdo, em 26/09/2014, “... *não há dúvidas de que o sistema de solução de controvérsias da OMC tem sido um sucesso*”.³¹⁸

O sistema de solução de controvérsias da OMC funciona, assim, como garantidor da efetiva aplicação dos acordos multilaterais sobre o comércio de mercadorias, apresentados a seguir, entre outros.

2.8.3 Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Mercadorias: o GATT/1994 e outros temas aduaneiros

Engana-se quem pensa que a Ata de Marrakesh se resume à criação da OMC, ou ao estabelecimento de um novo, mais eficaz e célere, mecanismo de Solução de Controvérsias, ou que imagina que GATT/1994 derroga o GATT/1947.

O Anexo 1A do Acordo Constitutivo, referente a “Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Bens”, ou Mercadorias, na nomenclatura utilizada neste estudo, já apresentado no subitem anterior, é composto por treze acordos: Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 - **GATT/1994**; Acordo sobre Agricultura; Acordo sobre Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias – SPS; Acordo sobre Têxteis e Vestuário; Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio – TBT; Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas ao Comércio – TRIMS; Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do GATT/1994, que trata de “*Dumping*” e Medidas “*Antidumping*”; Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT/1994, que trata de valor aduaneiro; Acordo sobre Inspeção Pré-Embarque; Acordo sobre Regras de Origem; Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações; Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias; e Acordo sobre Salvaguardas.

Assim, é significativamente amplo o espectro de temas abrigados, agora de forma consolidada, em um “pacote” – recorde-se que se está, neste tópico, somente a tratar de acordos relacionados a mercadorias/Anexo 1A, havendo ainda disciplina própria de serviços e aspectos relacionados a propriedade intelectual, entre outros. E o GATT/1994, já em suas primeiras disposições, Artigo 1. (a) e (b), esclarece que é composto pelas disposições do GATT/1947, pelas disposições que tenham entrado em vigor sob o GATT/1947, antes de 1995, e pelos entendimentos listados na alínea (c) do mesmo artigo.

³¹⁸ Disponível em: <https://www.wto.org/english/news_e/spra_e/spra32_e.htm>, acesso em: 27 jun. 2016.

Os doze acordos que sucedem o GATT/1994 são relativos a temas específicos, muitas vezes disciplinados em um único artigo do Acordo Geral – v.g., Artigos VI e VII – e tratam todos de matéria aduaneira. Mas nem todos versam sobre matérias com reflexo direto no imposto de importação.

O acordo sobre agricultura, o SPS, o acordo sobre têxteis e vestuário, o TBT, o TRIMS, o acordo sobre inspeção pré-embarque e o acordo sobre licenciamento são relativos a medidas de pouco ou nenhum impacto no imposto de importação, embora sejam relevantes para obstaculizar práticas protecionistas e para reduzir custos nas operações de comércio exterior. Assim, não serão objeto de análise mais detalhada, unicamente em função do escopo deste estudo, direcionado ao imposto de importação.

O Acordo de Valoração Aduaneira – Acordo para a Implementação do Artigo VII do GATT – é o que tem impacto mais acentuado e direto no imposto de importação, pois busca exatamente uniformizar, internacionalmente, sua base de cálculo.³¹⁹

Os acordos relativos a mecanismos de defesa comercial – salvaguardas, “*dumping*”/medidas “*antidumping*” e subsídios/medidas compensatórias – impactam decisivamente no montante a pagar para importar determinadas mercadorias.³²⁰

Por fim, o Acordo sobre Regras de Origem é determinante para que se possa apreciar qual a alíquota do imposto de importação aplicável, em função de acordos preferenciais, ou mesmo se há valores a serem adicionados ao imposto, em função de medidas não-preferenciais.³²¹

Chegou-se, assim, ao final do século passado, a uma acentuada disciplina internacional em matéria aduaneira, com vários temas regulados sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira, mencionados no item 2.5, e, ainda, outros, normatizados no âmbito da OMC, como aqui se destacou.³²²

No item seguinte, buscar-se-á demonstrar como o Conselho de Cooperação Aduaneira se tornou, verdadeiramente, uma “Organização Mundial das Aduanas” (OMA), e de que forma amadureceu o diálogo entre as duas organizações, OMA e

³¹⁹ E será aprofundado no subitem 4.2.2, p. 227-241.

³²⁰ Sobre tais acordos trataremos, respectivamente, nos subitens 4.2.3 (p. 241-248), 4.2.4 (p. 249-276) e 4.2.5 (p. 276-285), em função da disciplina que receberam a partir da incorporação ao ordenamento jurídico brasileiro.

³²¹ E será objeto do subitem 4.2.6 deste estudo, p. 285-296.

³²² Item 2.5, p. 101-102.

OMC, buscando dar substância à disciplina internacional do comércio, e, mais especificamente, de vários aspectos relacionados ao imposto de importação.

2.9 A ADUANA DO SÉCULO XXI: “DIÁLOGOS” OMA/OMC – DE QUIOTO A BALI

2.9.1 A Aduana e o novo cenário internacional

Da metade do século passado para cá, as Aduanas, cada vez mais, passam a compreender que seu papel não se resume à arrecadação dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, mas ao controle do fluxo de mercadorias sob diversos aspectos, vários deles tratados nos acordos referidos no Anexo 1A do Acordo Constitutivo da OMC. E o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), nascido no continente europeu, teve grande importância na disseminação de novos papéis inerentes às Administrações Aduaneiras.³²³

Pela sua intensa atividade, na busca pela disciplina internacional de temas aduaneiros, o CCA foi, paulatinamente, deixando de ser “europeu” e tornando-se mundial. O número de adesões à convenção constitutiva foi crescendo, e a organização passou a ser global, adotando, o CCA, em 1994, o nome de trabalho de Organização Mundial das Aduanas – OMA.³²⁴

Realmente, a abrangência da organização justifica o nome: a Convenção tem, hoje, 180 participantes, que representam mais de 98% do comércio mundial.³²⁵

2.9.2 A OMA e a Convenção de Quioto Revisada

A OMA, sediada em Bruxelas, tem contribuído significativamente, ao longo de sua história, para o desenvolvimento das Aduanas, e para a promoção da uniformização, da harmonização e da simplificação da legislação aduaneira, construindo os alicerces do Direito Internacional Aduaneiro.

³²³ Como esclarecido no item 2.5, p. 101-102.

³²⁴ “*World Customs Organization*” (WCO) ou “*Organisation Mondiale des Douanes*” (OMD), respectivamente, em inglês e em francês, idiomas oficiais adotados pela organização. Em língua portuguesa, é comum também a tradução como “Organização Mundial das Alfândegas”. A relação completa dos participantes da OMA encontra-se ao final, no Apêndice II, p. 550-557.

³²⁵ Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>>, acesso em: 27 jun. 2016. O Brasil aderiu à Convenção em 19/01/1981, tendo sido, o texto do acordo, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 129, de 02/12/1980, e promulgado pelo Decreto nº 85.801, de 10/03/1981.

Ainda na década de setenta do século passado, e com o nome de Conselho de Cooperação Aduaneira, a organização já buscava a uniformização de regimes e procedimentos aduaneiros, com a Convenção de Quioto.³²⁶ E, cerca de dez anos depois, já colocava em prática a linguagem oficial do comércio internacional, na “Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias”, rompendo a barreira dos diferentes idiomas do globo.³²⁷

Enquanto a OMC finalizava a Rodada Uruguai de negociações multilaterais, a OMA iniciava o processo de revisão da Convenção de Quioto, buscando adaptá-la às novas e modernas práticas aduaneiras internacionais. De 1995 a 1999, trabalhou-se, no âmbito da OMA, em um texto que contemplasse, de forma apartada, as disposições essenciais e gerais – o “coração da convenção” – aplicáveis a todos os regimes e procedimentos aduaneiros, e as disposições específicas de cada regime/procedimento, buscando o alinhamento das práticas adotadas pelas diversas aduanas do globo, com maior eficiência do controle aduaneiro, permitindo redução de custos e ganhos de competitividade. Como resultado, chegou-se, em 1999, à Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros, na forma Revista, ou Revisada – “as *Amended*” – que ficou conhecida como “Convenção de Quioto Revisada” (CQR), entrando, o novo texto, em vigor, internacionalmente, em 03/02/2006.

A CQR representa a explicitação normativa das melhores práticas aduaneiras internacionais, trazendo institutos de vanguarda, como a gestão de risco e a figura do “Operador Econômico Autorizado” – operador que apresenta, em síntese, bons antecedentes e baixo grau de risco – e valorizando a informatização como ferramenta nas atividades aduaneiras. A Convenção já vem orientando a legislação e os procedimentos das principais Aduanas do mundo, inclusive daquelas que ainda não aderiram formalmente a seu texto, e, de 2007 a 2015, o número de Partes Contratantes saltou de 51 para 103.³²⁸

Sobre o detalhamento das disposições da **CQR** que afetam a disciplina do imposto de importação, trataremos no subitem 4.3.3, cabendo, aqui, adiantar que a

³²⁶ Como referido no item 2.5, p. 102.

³²⁷ Sobre o “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (SH), versaremos no subitem 4.3.2, p. 297-305.

³²⁸ Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>>, acesso em: 27 jun. 2016. Relação completa das partes contratantes ao final, no Apêndice II, p. 550-557.

convenção é composta por um **Corpo**, com comandos relativos a definições, âmbito e estrutura, gestão e aplicação da convenção, assim como adesão, reservas, emendas, vigência e solução de controvérsias; um **Anexo Geral**, com dez capítulos, contendo comandos para os quais não se admite reservas, por serem considerados “o coração da convenção”, com normas e normas transitórias aplicáveis a todos os regimes e procedimentos aduaneiros; e dez **Anexos Específicos**, de adesão facultativa, com normas e práticas recomendadas, específicas para determinados regimes e procedimentos.³²⁹

As disposições do Anexo Geral, mormente no que se refere ao Capítulo 3, “Formalidades de liberação e outras formalidades aduaneiras”; ao Capítulo 6, “Controle Aduaneiro”; e ao Capítulo 9, “Informações e Decisões Comunicadas pelas Administrações Aduaneiras”; marcam a preocupação da OMA com a celeridade nos procedimentos aduaneiros, o que diminui custos e contribui para a intensificação dos intercâmbios comerciais e para o desenvolvimento das economias, sem que se perca de vista a necessária segurança das operações. Tal filosofia, como se verá no tópico seguinte, norteia o principal acordo da OMC discutido atualmente, o “Acordo de Facilitação Comercial”/“*Trade Facilitation Agreement*” – TFA.

Pode-se, assim, dizer, sem medo de errar, que a CQR/OMA, de 1999, é a precursora do TFA/OMC, de 2013.

A OMA, no bojo da disciplina internacional da temática aduaneira, presente não só na CQR ou no Sistema Harmonizado, mas em outras convenções, declarações, recomendações e resoluções, buscou ainda, recentemente, o fortalecimento de capacidades das Aduanas e o desenvolvimento da temática aduaneira, por meio de estândares, como o SAFE; e de programas como o COLUMBUS; o PICARD; e o MERCATOR, este último adotado em junho de 2014, justamente com a finalidade de preparar os membros na implementação do Acordo de Facilitação Comercial da OMC – TFA.³³⁰

³²⁹ Subitem 4.3.3, p. 305-311.

³³⁰ Aprovado pela OMA, em junho de 2005, por Resolução, aperfeiçoando mecanismos anteriores, o “Marco Normativo para Assegurar e Facilitar o Comércio Global”/“**SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade**” apresenta um conjunto de medidas de facilitação comercial para a prosperidade econômica e para a segurança da cadeia de suprimentos internacional, sendo recomendada a adoção, como nível mínimo, aos países membros da OMA. A estrutura normativa gerada com fulcro no “marco SAFE” propõe que as administrações aduaneiras balanceiem a facilitação do comércio legítimo com a segurança da cadeia de suprimentos, por meio da modernização de suas operações aduaneiras – Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/safe_package.aspx>, acesso em: 27 jun. 2016. Lançado no Dia Internacional da Aduana (26/01), em 2006, pelo então

Como visto, o TFA é o melhor ponto de intersecção, na atualidade, entre as duas principais organizações internacionais, criadas no século passado, para disciplinar o comércio internacional, em todos os seus aspectos: a OMA e a OMC. E o processo que leva a isso nos remete, novamente, ao final da Rodada Uruguai, quando a sensação de êxito reinante acabava por obnubilar os horizontes a serem traçados em uma nova rodada de negociações multilaterais.

2.9.3 A facilitação comercial: a OMC “prá lá de Marrakesh” e o Pacote de Bali

A OMC “prá lá de Marrakesh”, como diria Caetano Veloso, teve a delicada missão de aprofundar ainda mais a disciplina do comércio internacional, buscando tolher os modernos meios de protecionismo e identificar os novos desafios para os persistentes conflitos entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, e entre bilateralismo/regionalismo e multilateralismo.³³¹

As negociações multilaterais pós-Marrakesh não tiveram retomada muito animadora. Em 1996, na primeira Conferência Ministerial após a criação da OMC, em Cingapura, foram ventilados novos temas para discussão multilateral, entre os quais a **facilitação comercial**, intimamente ligada às atividades aduaneiras, e aos

Secretário-Geral da OMA, Michel Danet, e pelo Diretor de “Fortalecimento de Capacidades” – a tradução usual e recomendada para “*Capacity Building*” – Lars Karlsson, o **programa COLUMBUS** consiste em três fases: diagnóstico, no qual a OMA fornece especialistas para auxiliar Aduanas em autoavaliação, no que se refere à situação do País em relação aos padrões internacionais, identificando-se lacunas e propondo-se recomendações; planejamento, fornecendo a OMA especialistas para auxiliar Aduanas na elaboração de um Plano de Ação, com análise de custo-benefício, identificação de possíveis financiadores, de projetos-piloto e de roteiros para implementação; e monitoramento/avaliação, a partir da evolução e de ajustes necessários no Plano de Ação. O fortalecimento de capacidades é promovido, ainda, com auxílio de seis “Escritórios Regionais de Fortalecimento de Capacidades”/“*Regional Offices for Capacity Building*” (ROCB), um deles localizado em Buenos Aires, e de 24 “Centros de Treinamento Regionais”/“*Regional Training Centers*” (RTC), um deles localizado em Brasília. Reconhecendo a importância do conhecimento e da educação em matéria aduaneira, a OMA iniciou, também, uma série de encontros com Universidades e Instituições Acadêmicas, por meio do **programa** conhecido como **PICARD** – “Parcerias em Pesquisas e Desenvolvimento Acadêmico em Aduanas”/“*Partnerships in Customs Academic Research and Development*”. No primeiro desses encontros, em maio de 2005, na sede da OMA, foi anunciado o estabelecimento de uma “Rede Internacional de Universidades Aduaneiras”/“*International Network of Customs Universities*” (INCU). Desde então, a comunidade aduaneira internacional reúne-se anualmente em conferências PICARD. A INCU produz ainda o “Jornal Mundial Aduaneiro”/“*World Customs Journal*” (WCJ), disponível em: <www.worldcustomsjournal.org>, que foi lançado em 2007, sendo veiculadas duas edições por ano, com contribuições acadêmicas e práticas, além de materiais relacionados à atividade aduaneira, escritos por autores de toda a comunidade aduaneira internacional.

³³¹ Remete-se aqui à canção “Qualquer coisa”, composta e interpretada por Caetano Veloso no álbum homônimo lançado em 1975.

Artigos V (“liberdade de trânsito”), VIII (“formalidades de importação/exportação”) e X (“transparência/publicidade”) do GATT.³³²

Seguiram-se as conferências de Genebra (1998) e Seattle (1999 – suspensão), nas quais pouco se avançou, sendo que, nesta última, sequer foi possível iniciar o que seria denominado de “Rodada do Milênio”.³³³

Em 2001, na Conferência de Doha, foi oficialmente convocada uma nova rodada de negociações, a chamada “Rodada Doha” ou “Rodada do Desenvolvimento”, estabelecendo-se um programa de trabalho, com vários temas de negociação, entre os quais a “facilitação do comércio”, já referida em Cingapura, e associada aos Artigos V, VIII e X do GATT. Também nas conferências seguintes – Cancún/2003, Hong Kong/2005, Genebra/2009 e 2011 – pouco se avançou no tratamento dos temas da “Rodada Doha”.

Contudo, na Conferência de Bali, em dezembro de 2013, logrou-se consenso em relação a um conjunto de acordos conhecido como “Pacote de Bali”, do qual se destaca o TFA, que tem intensa participação da OMA, e inclusive deriva, em grande parte, da CQR, como já explicitamos aqui. Ademais, não é preciso muito esforço para identificar as similitudes entre o TFA e a CQR, havendo estudos endossando a correspondência entre ambos.³³⁴

Apesar de a Conferência de Nairobi, em dezembro de 2015, não ter logrado anunciar o início da vigência do TFA, há, na Declaração Ministerial do evento, dupla

³³² Entendemos a “facilitação comercial” como um conjunto de medidas utilizadas com a finalidade de tornar o comércio entre países mais acessível, visando a uma variedade de esforços para reduzir os custos de comércio transfronteiriço – Linha Azul no Brasil..., *op. cit.*, p. 46. Como registra COELHO, a facilitação do comércio vem sendo reduzida ultimamente, de certo modo, a seus aspectos de cunho aduaneiro, citando Hohmann e Staples, a despeito da existência de empregos da expressão com maior abrangência, incluindo todas as barreiras não-tarifárias – **Facilitação comercial...**, *op. cit.*, p. 32.

³³³ Foi, em verdade, o “bug” do milênio” na OMC. Como registra BASALDÚA, em Seattle, sequer se obteve consenso para a aprovação de uma Declaração Ministerial, tendo sido, inclusive, o início da reunião suspenso, em função de diversas manifestações de organizações não governamentais, que chegaram a adquirir certo grau de violência – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 111. Celso AMORIM, que foi embaixador brasileiro junto à OMC, escreveu, em 2002, importante artigo sobre Seattle, no qual concluiu que “... a reunião de Seattle certamente ficará marcada na lembrança de todos aqueles que dela participaram, e na história da OMC, como um grande divisor de águas”, afirmando, “... sem muito medo de errar, que Seattle – e não Marraqueche – marcou o fim da era GATT”, isso porque, de forma distinta das “... reuniões ministeriais da fase GATT”, que não despertavam grande interesse, dado o seu caráter técnico, o lançamento da nova rodada foi centro de debates políticos e alvo de grande exposição pública – A OMC Pós-Seattle, in AMARAL JÚNIOR (coord.), **OMC e o Comércio Internacional**, p. 334 e 352-353.

³³⁴ Como o empreendido por nós – Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez..., *op. cit.*, p. 33-34 – e o efetuado por Hans-Michael WOLFFGANG e Edward KAFEERO – “Legal thoughts on how to merge trade facilitation and safety & security”, **World Customs Journal**, v. 8, n. 1, p. 3-16.

menção ao acordo, destacando que o TFA é “... o primeiro acordo multilateral desde o estabelecimento da OMC” e que a organização tem auxiliado seus membros na implementação do acordo, com medidas especiais de fortalecimento de capacidades.³³⁵

Na tabela a seguir, é perceptível a identidade entre as disposições da CQR e do TFA:

Tabela 4 - Quadro comparativo entre artigos do TFA e dispositivos da CQR³³⁶

| TFA - Artigos | Convenção de Quioto Revisada (CQR) |
|--|--|
| 1 - Publicação e disponibilidade de informações – compreendendo, entre outros, a disponibilidade de informação na “ <i>internet</i> ” e a existência de pontos focais. | A publicidade está presente no Capítulo 9 do Anexo Geral, havendo inclusive a previsão de utilização de tecnologias da informação – norma transitória 9.3. |
| 2 - Consultas prévias – dando oportunidade, às partes interessadas, de manifestação sobre normas, antes de seu vigor, inclusive mediante consultas. | A norma 1.1 do Anexo Geral, v.g., trata das “consultas com o comércio”, sendo a cooperação endossada pelo disposto na norma 6.8 do Anexo Geral. |
| 3 - Decisões antecipadas – em respostas a consultas/pedidos de esclarecimento prévios à importação/exportação. | A prestação de informação e a disciplina das decisões, v.g., encontram-se, respectivamente, nas normas 9.4 e 9.5, e nas normas 9.8 e 9.9 do Anexo Geral. |
| 4 - Procedimentos de recurso/revisão – administrativo, a instância de hierarquia superior ou independente, ou judicial. | A disciplina recursal figura no Capítulo 10 do Anexo Geral. |
| 6 - Taxas e cobranças em decorrência de importação/exportação – inclusive no que se refere a penalidades. | O tema consta no Capítulo 4 do Anexo Geral. Há ainda disciplina sobre infrações aduaneiras no Anexo Específico “H” – de adesão não obrigatória. |

³³⁵ Para que o TFA entre em vigor, ele deve ser ratificado por dois terços dos 164 membros da OMC, relacionados ao final deste estudo, no Apêndice II, p. 550-557. No entanto, até o momento, a OMC informa que foram registradas 90 ratificações – a lista de ratificações, que inclui o Brasil, desde 29/03/2016, está disponível em: <www.tfafacility.org/ratifications>. A Declaração Ministerial de Nairobi está disponível em <https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/nairobipackag_e_e.htm>. Ambos os acessos em: 06 ago. 2016.

³³⁶ TREVISAN, Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez..., *op. cit.*, p. 33-34.

| TFA - Artigos | Convenção de Quioto Revisada (CQR) |
|--|---|
| 7 - Liberação e entrega de mercadorias – incluindo temas como procedimentos antes da chegada da mercadoria, pagamento eletrônico, separação entre liberação e determinação final dos montantes devidos, gerenciamento de risco, auditorias pós-entrega, estabelecimento e publicação de tempos médios de liberação, medidas de facilitação para “operadores autorizados”, remessas expressas e perecíveis. | Tais temas são tratados no Capítulo 3 do Anexo Geral, que abrange procedimentos antes da chegada da mercadoria – norma 3.25, operadores autorizados – norma transitória 3.32 – e perecíveis – norma 3.34, sendo o gerenciamento de risco disciplinado no Capítulo 6 do Anexo Geral – normas 6.3 a 6.6. |
| 8 - Cooperação/coordenação entre órgãos/agências encarregados de controles fronteiriços. | A medida está presente, v.g., na norma transitória 3.35 do Anexo Geral. |
| 9 - Trânsito interno, sob controle aduaneiro, de mercadorias na importação. | Disposições presentes no Anexo Específico “E”, Capítulo 1 – de adesão não obrigatória. |
| 10 - Formalidades relacionadas a importação, exportação e trânsito – documentais, inclusive cópias/documentos eletrônicos, adaptação a padrões internacionais, aliadas a temas como janela/guichê único, inspeção pré-embarque e faculdade de utilização de despachante aduaneiro. | Tais procedimentos também são tratados no Capítulo 3 do Anexo Geral, que engloba os aspectos documentais – 3.11 a 3.19. A informatização – aplicação de Tecnologias da Informação – está presente no Capítulo 7 do Anexo Geral, e a faculdade de utilização de despachante aduaneiro está contida no Capítulo 8 do Anexo Geral. |
| 11 - Liberdade de trânsito. | Disposições presentes no Anexo Específico “E”, Capítulo 1 – de adesão não obrigatória. |
| 12 - Cooperação aduaneira. | A norma 6.7 do Anexo Geral, v.g., trata da cooperação com outras administrações aduaneiras. |
| 13 - Comitê de Facilitação Comercial. | No corpo da convenção, também está previsto um Comitê de Gestão – artigos 6/7, que tem ainda a função – artigo 14 – de resolver controvérsias, com poder vinculante menor que o órgão congênere da OMC. |

A medida de implementar o TFA, no âmbito da OMC, representa um avanço, tendo em vista a existência de sistema de solução de controvérsias específico.³³⁷

A CQR possui um único artigo – artigo 14 do Corpo – sobre solução de controvérsias, remetendo a negociações diretas ou ao Comitê de Gestão da convenção, “podendo” as partes previamente acordar que as recomendações emitidas por tal Comitê serão de cumprimento obrigatório. Assim, a estrutura e o mecanismo de solução de controvérsias da OMC mostram-se mais aptos a garantir a facilitação comercial de forma mais efetiva.

O caráter complementar entre o TFA e a CQR, e outros instrumentos da OMA – foi atestado inclusive pelo atual Secretário-Geral da OMA, Kunio Mikuriya, em 20/01/2014, em reunião com o Diretor-Geral da OMC, Roberto Azevêdo, na qual foi acertada cooperação entre as organizações para implementação do TFA, cooperação essa que já se manifesta no Programa MERCATOR, referido ao final do subitem anterior.³³⁸

As movimentações no curso da Rodada Doha vieram com maior intensidade na área aduaneira, o que creditamos a dois motivos principais: a existência de um acordo prévio, a CQR, que já apontava para melhores práticas internacionais em matéria aduaneira, minimizando os debates e possibilitando à OMC a obtenção de resultados de curto prazo; e a crescente participação dos “custos burocráticos aduaneiros” na composição dos preços das mercadorias, em função das sucessivas reduções tarifárias e do cenário “neoprotecionista”.³³⁹

A intensificação da disciplina internacional do Direito Aduaneiro é hoje visível, tanto na OMA quanto na OMC, e já não há mais liberdade para adoção de medidas unilaterais, fora das regras da OMC, ainda que em nome da “soberania”, que, ao menos no comércio internacional, é visivelmente mitigada, como se analisará no início do capítulo a seguir, no qual será discutido ainda o mecanismo de incorporação de tratados ao ordenamento jurídico nacional.

³³⁷ Como destaca BAPTISTA, “... a jurisdição do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC sobre todos os Membros sendo obrigatória e dotada de sanção é um avanço extraordinário na história do Direito Internacional” (sic), remetendo ao ideal “kantiano” da “*pax perpetua*” – O Direito é História: alocução de abertura da Conferência do Instituto de Direito do Comércio Internacional e Desenvolvimento, em São Paulo, in BAPTISTA, CELLI JÚNIOR e YANOVICH (org.), **10 Anos de OMC...**, op. cit., p. 17.

³³⁸ Maiores informações referentes ao encontro disponíveis em: <<http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2014/january/wco-and-wto-leaders-meet-in-geneva.aspx>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

³³⁹ TREVISAN, Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez..., op. cit., p. 35.

3 OS TRATADOS INTERNACIONAIS E O ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL

3.1 ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES

Após o acordo terminológico prévio estabelecido no Capítulo 1, e a apresentação da evolução do processo de “internacionalização da disciplina do comércio internacional”, no Capítulo 2, que nos levam a perceber que o Direito Aduaneiro, hoje, é substancialmente calcado em tratados internacionais, mister se faz, antes da análise mais detida desses tratados, que será empreendida no Capítulo 4, efetuar uma breve parada, para tecer considerações sobre a forma pela qual os tratados internacionais afetam a legislação interna, em geral, e no Brasil.

De nada adiantaria a construção de um arcabouço internacional moderno para regular o comércio entre os países se tal construção sequer “afetasse” os ordenamentos jurídicos nacionais. E o termo “afetar”, aqui, tem sentido propositadamente alargado, para abranger não só a efetiva aplicação dos tratados nos países participantes, como também a influência que tais tratados exercem nos ordenamentos nacionais, inclusive naqueles países que sequer são partes nas avenças. E, na área aduaneira, veremos que existem claros exemplos de ambas as situações.

Mantendo a preocupação de externar claramente a acepção com a qual trabalhamos, em relação aos conceitos básicos utilizados neste estudo, na linha do acordo terminológico prévio traçado no item 1.4, e buscando, inclusive, possibilitar confrontos de ideias em bases racionais; tomando de empréstimo uma das regras fundamentais do discurso prático geral, descrita por Robert ALEXY, segundo a qual “... *diferentes falantes não podem usar a mesma expressão com diferentes significados*”, faz-se necessário esclarecer, ainda que sinteticamente, para não fugir

do objetivo primordial da análise empreendida, o que entendemos por tratados internacionais.³⁴⁰

Segundo a principal norma internacional que versa sobre o tema, a “Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados” (CVDT), de 1969, **tratado** é “... *um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica*”.³⁴¹

Em relação à **parte inicial** da definição, leve emenda – ou atualização – deve ser feita, em função da existência de organizações internacionais, que são inegavelmente pessoas de Direito Público Internacional, com personalidade distinta da atribuída aos Estados que a compõem. Daí a existência da posterior “Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais”, de 1986, conhecida como “Convenção de Viena II” (CV-II), que ainda não se encontra em vigor internacional, nem foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro, mas já demonstra a modalidade de afetação que denominamos de “influência”.³⁴²

Hoje já não existem dúvidas a respeito da personalidade internacional das Nações Unidas, ou das organizações especializadas internacionais, como a OMC, ou, ainda, de organizações de vocação regional, como os blocos econômicos, v.g., União Europeia e MERCOSUL.³⁴³

³⁴⁰ **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**, p. 187-189. Nosso “Acordo Terminológico Prévio” reside no item 1.4, p. 24-77.

³⁴¹ Tradução oficial em língua portuguesa do artigo 2º, 1, “a”, da convenção, constante no Decreto nº 7.030/2009, que a promulga, no Brasil. O português, lamentavelmente, não é um dos cinco idiomas utilizados nos textos autênticos da convenção: chinês, espanhol, francês, inglês e russo. A convenção conta, hoje, com 114 participantes, sendo relevante mencionar a ausência de ratificação por parte dos Estados Unidos da América, que assinaram o tratado em 24/04/1970 – disponível em: <https://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter=23&Temp=mtdsg3&lang=en>, acesso em: 01 jul. 2016.

³⁴² A “Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados e Organizações Internacionais ou entre Organizações Internacionais”, de 1986, também conhecida como “Convenção de Viena II”, foi aberta para a assinatura em 21/03/1986. O Brasil assinou, mas ainda não ratificou o texto da Convenção – Antônio Paulo CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro**, p. 201. A convenção ainda não atingiu as 35 ratificações necessárias, por parte de Estados, para a entrada em vigor internacional. Apesar de ter 43 participantes, apenas 32 deles são Estados, sendo os demais Organizações Internacionais – inclusive a ONU – disponível em: <https://treaties.un.org/Pages/ViewDetails.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-3&chapter=23&lang=en>, acesso em: 01 jul. 2016.

³⁴³ Hildebrando ACCIOLY, Geraldo Eulálio do Nascimento e SILVA e Paulo Borba CASELLA, **Manual de Direito Internacional Público**, p. 394. Ademais, é conveniente mencionar que todas as

A **parte intermediária** da definição, que estabelece que o tratado pode constar de instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, a nosso ver, é dispensável, e pode até gerar imprecisão. É dispensável por não trazer especificidade alguma para o conceito, pois abrange praticamente todo o universo de variáveis, à exclusão da referente a dois instrumentos não conexos, para os quais cremos que ninguém teria dúvidas de que não se configuram como um só tratado. E pode gerar imprecisão porque a subjetividade, surgida na investigação de serem ou não conexos dois instrumentos, certamente traria mais prejuízo do que esclarecimento à definição.

Poderíamos até, na mesma linha, afirmar que a **parte final**, que explicita a irrelevância da denominação para a configuração do tratado, também seria, de certa forma, desnecessária. Mas, ao que parece, o legislador internacional criou uma situação terminologicamente embaraçosa para ele próprio: como definir “tratado” usando a palavra “acordo”, e como admitir que a principal norma que rege o Direito dos Tratados não é um “tratado”, mas sim uma “convenção”, embora reconheçamos que seria pouco elegante denominar o instrumento de “Tratado de Viena sobre o Direito dos Tratados”?

A parte final é precisa, na acepção do conhecido verso de Fernando PESSOA – “*Navegar é Preciso...*” – exatamente para remover o desejo inútil de diferenciar “tratados” de “acordos”, ou de “convenções”, ou ainda de outras denominações específicas.³⁴⁴

organizações internacionais, ao menos as que desejarem existir fisicamente, devem, para se hospedar no território de um Estado, celebrar um tratado internacional, que é comumente designado como “acordo de sede” – REZEK, **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 254.

³⁴⁴ Ainda que alguns doutrinadores se esforcem para diferenciar uma denominação de outra, acabam, de forma direta ou indireta, admitindo que não há critério rigoroso para a utilização da terminologia. MELLO traz mais de uma dezena de nomes para designar as normas pactuadas no âmbito internacional, estabelecendo leves distinções entre eles, e reconhecendo que a “... *terminologia dos tratados é bastante imprecisa na prática internacional*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 212-213. No mesmo sentido, REZEK informa que a “... *realidade mostra o uso livre, indiscriminado, e muitas vezes ilógico, dos termos variantes daquele que a comunidade universitária, em toda parte... vem utilizando como termo-padrão*” – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 15. E a falta de uniformidade na terminologia parece ter contagiado a Constituição Federal brasileira, que estabelece denominações diferentes a cada menção aos tratados internacionais. No art. 5º, § 2º, usa o termo padronizado, estabelecendo que os “... *direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes... dos **tratados** internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*”. No mesmo art. 5º, § 3º, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, dispõe que os “... **tratados e convenções** internacionais sobre direitos humanos... serão equivalentes às emendas constitucionais”. No art. 49, I, explicita que é “... *da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre **tratados, acordos ou atos** internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”. E, no art. 84, VIII, determina que compete “... *privativamente ao Presidente da*

As emendas aqui empreendidas são suficientes para que possamos delimitar o conteúdo do termo “**tratado**”, neste estudo, a **qualquer avença concluída por escrito entre sujeitos de Direito Internacional**. Mas queremos esclarecer, de antemão, que isso não nos poupa de utilizar, neste estudo, os termos “acordo”, “convenção”, ou outros, quando a menção for à terminologia adotada no nome oficial ou pelo qual ficou conhecido o tratado – v.g., Acordo de Valoração Aduaneira e Convenção de Quioto Revisada.

Além da delimitação do termo “tratado”, e do que dispusemos, ao início deste item, sobre “afetação”, entendemos que a análise a ser empreendida neste estudo requer considerações, ainda que breves, sobre o que se entende por soberania.

3.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE SOBERANIA

Poderia também a soberania constar em nosso “acordo terminológico” prévio, diante das diversas significações a ela atribuídas em estudos políticos, jurídicos e filosóficos. Mas, no presente estudo, não se pode perder de foco o tema principal, que é a internacionalização da disciplina do imposto de importação. Cabe, então, reiterar a advertência efetuada quanto tratamos de princípios, no subitem 2.4.2, no sentido de que a análise pormenorizada do assunto poderia nos deslocar da rota traçada, rendendo tese autônoma. Daí o termo “breves”, que precede as considerações sobre soberania, neste item.³⁴⁵

*República celebrar **tratados, convenções e atos** internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional*”. Todos os grifos são nossos. Como destacamos em estudo anterior, o intérprete que resolvesse distinguir, na Constituição, tratado de convenção, de acordo e de ato internacional, chegaria a absurdas conclusões, como a de que uma convenção celebrada jamais seria objeto de assentimento parlamentar – TREVISAN, *Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro*, in Demes BRITTO e Marcos Paulo CASEIRO (coord.), **Direito Tributário Internacional: Teoria e Prática**, p. 365. O verso de PESSOA, que, em verdade, deriva de frase de Pompeu, general romano – “*Navigare necesse; vivere non est necesse*” – foi extraído do **Livro do Desassossego**, p. 231 – disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/vo000008.pdf>>, acesso em 01 jul. 2016. José Paulo CAVALCANTI FILHO dá conta de que a frase de Pompeu viria, mais tarde, a ser lema do poeta Gabrielle D’Annunzio (da Liga Hanseática) e da própria Escola de Sagres – para aqueles que acreditam que ela tenha existido – tendo, no caso, um outro sentido, no qual “preciso” quer dizer “exato” – **Fernando Pessoa: o livro das citações**, p. 154.

³⁴⁵ Subitem 2.4.2, p. 87-89. Ademais, o conteúdo extrajurídico presente na noção de “soberania” e a substancial complexidade do tema, bem destacados por VIEIRA – E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!, in TÔRRES (coord.), **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 610-614 – são ingredientes que ampliam a insegurança em ancorar institutos jurídicos à definição de “soberania”.

O conceito de soberania, surgido no século XVII, com a noção “westfaliana” de Estado soberano, como sujeito de Direito Internacional, é um importante ponto de partida nessa análise.³⁴⁶

Jean BODIN, no Capítulo VIII do Livro Primeiro dos “Seis Livros da República”, já tratava, em 1583, da soberania, incluindo-a como elemento essencial do Estado, e definindo-a como “... *o poder absoluto e perpétuo de uma república*”.³⁴⁷

Como destaca Cláudio FINKELSTEIN, apesar de o conceito de soberania já existir desde o século XII, com menção a escritos do monge Franciscus Gracianus e do padre Francisco de Vitória, BODIN “...*é, sem dúvida, considerado aquele que primeiro definiu o conceito contemporâneo de soberania*”.³⁴⁸

Thomas HOBBS, em seu “Leviatã”, escrito em 1651, aprofunda a teorização de um “poder soberano”, numa visão contratualista:

[...] à multidão assim unida numa só pessoa se chama Estado, em latim *civitas*. É esta a geração daquele grande Leviatã, ou antes (para falar em termos mais reverentes) daquele Deus Mortal, ao qual devemos, abaixo do Deus Imortal, nossa paz e defesa. Pois graças a esta autoridade que lhe é dada por cada indivíduo no Estado, é-lhe conferido o uso de tamanho poder e força que o terror assim inspirado o torna capaz de conformar as vontades de todos eles, no sentido da paz em seu próprio país, e da ajuda mútua contra os inimigos estrangeiros. É nele que consiste a essência do Estado, a qual pode ser assim definida: *Uma pessoa de cujos atos uma grande multidão, mediante pactos recíprocos uns com os outros, foi instituída por cada um como autora, de modo a ela poder usar a força e os recursos de todos, da maneira que considerar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comum*. Àquele que é portador dessa pessoa se chama *soberano*, e dele se diz que possui *poder soberano*. Todos os restantes são *súditos* (*sic*).³⁴⁹

Entretanto, é preciso entender o contexto em que BODIN e HOBBS escreveram suas obras. Nesse sentido, cirurgicamente precisa a síntese efetuada por Bertrand BADIE:

³⁴⁶ Como destaca Fernando de Magalhães FURLAN, na “... *lógica de Westfália os governos eram soberanos e iguais por um fiat jurídico, e não em virtude de uma autoridade superior*”, e os Estados coexistiam no plano mundial, naquilo que veio a se consolidar como teoria clássica da soberania – **Integração e Soberania: O Brasil e o MERCOSUL**, p. 20. A chamada “Paz da Westfália”, externada em tratados concluídos em 1648, pôs fim à “Guerra dos Trinta Anos”, assinalando o surgimento do princípio moderno da territorialidade, com a consolidação do Estado soberano – AMARAL JÚNIOR, **Introdução ao Direito Internacional Público**, p. 27-30.

³⁴⁷ **Les Six Livres de la République**, p. 74. Versão disponível em: <http://classiques.uqac.ca/classiques/bodin_jean/six_livres_republique/bodin_six_livres_republique.pdf>, acesso em: 01 jul. 2016.

³⁴⁸ **Hierarquia das Normas no Direito Internacional: Jus Cogens e Metaconstitucionalismo**, p. 146-147.

³⁴⁹ **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**, p. 144.

Há o hábito de, quando se trata de soberania, nos viramos primeiro para Bodin, depois para Hobbes, e finalmente para os Grandes do Século das Luzes. Os dois primeiros têm em comum o facto de viverem períodos de perturbações e de violência. [...] É pois num conceito feito de transnacionalismo devastador que Bodin tenta valorizar a soberania e fazer dela chave mestra da cidade. “Poder último e perpétuo”, a soberania já não é só um atributo, mas torna-se a própria substância da República. [...] É claro que, a partir daqui, a análise internacional fica prisioneira de um grave dilema: ou se deixa influenciar pelo aprofundamento da tese contratualista que se afirma especialmente com Hobbes, e reavalia o discurso soberanista, ou aposta na perspectiva ética e jusnaturalista de Grotius, e consegue nesse caso manter a soberania dentro de certos limites [...]. Haverá que explicar mais tarde a razão pela qual Hobbes triunfou sobre Grotius, dando assim à aventura vestefaliana um valor de modelo que estava longe de convencer o nosso humanista holandês (*sic*).³⁵⁰

Jean-Jacques ROUSSEAU, no “Contrato Social”, em 1762, não inova, substancialmente, ao entender a soberania como “inalienável” e “indivisível”, mas ao atribuir sua titularidade ao povo, em contraposição à dicotomia soberano/súdito “hobbesiana”.³⁵¹

A essas considerações poderíamos somar outras visões de teóricos que se dedicaram a estudar a soberania, nos séculos seguintes.³⁵² No entanto, não é necessário muito esforço para perceber que a visão clássica/tradicional de soberania, reinante até meados do século passado, é pouco compatível com o que acabamos de descrever no Capítulo 2, referente à internacionalização da disciplina do comércio internacional, que tem, em uma de suas sementes, a globalização.

Na era das organizações internacionais, da integração, do direito comunitário/regional, e da globalização, o “modelo westfaliano” já não se presta, a contento, para explicar de que forma o arcabouço normativo internacional se relaciona com o ordenamento pátrio, e se um deles, eventualmente, pode limitar o outro.³⁵³

³⁵⁰ **Um Mundo sem Soberania – Os Estados entre o Artífício e a Responsabilidade**, p. 23-28.

³⁵¹ **Du Contrat Social**, p. 24-28. Versão disponível em: <http://classiques.uqac.ca/classiques/Rousseau_jj/contrat_social/Contrat_social.pdf>, acesso em: 01 jul. 2016.

³⁵² FURLAN faz referência a estudos de Jellinek, que “... *lapidou a doutrina de Bodin e removeu o principal obstáculo da velha doutrina francesa, que fazia da soberania um poder absoluto, ilimitado, incontrastável*”, e a Duguit, para quem “... *a população nacional transfere aos seus representantes o exercício do poder de soberania, mas o conserva na sua substância*” – **Integração e Soberania**..., *op. cit.*, p. 20-21. Betina Treiger GRUPENMACHER aponta ainda as concepções de Vattel, que agrega à soberania dois elementos – governo próprio e independência – e de Hegel, para quem “... *o Estado é a encarnação do poder absoluto, tendo a prerrogativa de concluir tratados internacionais, mas permanecendo acima diante de sua vontade incontrastável*” – **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p.11.

³⁵³ Visões críticas sobre o “modelo westfaliano” podem ser encontradas, *v.g.*, em estudos de William TWINNING – *Implications of ‘Globalisation’ for Law as a Discipline*, in Andrew HALPIN e Volker ROEBEN (org.), **Theorising the Global Legal Order**, p. 39-59; Marcos Augusto MALISKA – A

Bem ensina José Souto Maior BORGES que “... se a soberania for considerada poder ilimitado, esse atributo impedirá a sua apropriação pela ciência jurídica...”; e que a soberania como poder estatal absoluto, atributo essencial do Estado, autoridade suprema, “... não passa de uma ilusão – menos ainda que uma ficção jurídica”, arrematando, em relação à globalização e à regionalização, que:³⁵⁴

Não está aqui em jogo o conceito tradicional, ideológico e individualista da soberania, nem se pretende sustentar uma supranacionalidade mutiladora da autonomia estatal. Juridicamente o tratado internacional não é instrumento – surpreendente afirmação! – de restrições ou limites à pretensa soberania estatal, mas de preservação da *independência estatal*, adaptando-a a novas condições socialmente emergentes para o seu exercício e que ditaram o aparecimento do fenômeno comunitário. Melhor dito: é um modo de exercer, com autonomia, os poderes estatais. [...] Um tratado interestatal pode implicar eventuais restrições (= limites) ao exercício dos direitos inerentes à – com todas as reservas antecedentes – “soberania estatal”. Não será menos certo, entretanto, que a faculdade estatal de celebrar atos bi ou plurilaterais interestatais (tratados) é, ela própria, um atributo da autonomia (independência) estatal. Nenhuma restrição, nenhum amesquinhamento dessa autonomia – em decorrência do surgimento do ordenamento comunitário: ela há de conviver doravante com esse fenômeno, uma particular manifestação do processo irreversível de globalização planetária, decorrente da expansão das economias, meios de comunicação, transporte internacional etc. (sic).³⁵⁵

JACKSON assinala que o conceito de igualdade entre as nações é relacionado à soberania porque adotou a ideia de que não há poder maior do que o da nação-Estado, e que, então, essa “soberania” nega a existência de um poder estrangeiro ou internacional superior, a menos que consentido pela nação-Estado. Mas adverte que, apesar de ser correto que os tratados internacionais quase sempre implicam consentimento das partes, importantes questões surgem a partir de entendimentos sobre o conteúdo dos tratados, externados em foros internacionais competentes – como o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC – entendimentos esses que, muitas vezes, são contrários ao que defendem determinados Estados Partes, prevalecendo a posição do órgão internacional.³⁵⁶

Décadas antes da existência das organizações internacionais que atuaram como elementos de erosão do conceito clássico de soberania, KELSEN já fazia

Soberania no Contexto da Internacionalização e Supranacionalização do Direito, in J.J. CANOTILHO, Gilmar Ferreira MENDES, Ingo Wolfgang SARLET e Lenio Luiz STRECK (coord.), **Comentários à Constituição do Brasil**, p.117-118; e AMARAL JÚNIOR, **Introdução ao Direito...**, op. cit., p. 35-42.

³⁵⁴ **Curso de Direito Comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e MERCOSUL**, p. 169.

³⁵⁵ *Ibidem*, p. 171-172.

³⁵⁶ **Sovereignty, the WTO, and Changing Fundamentals of International Law**, p. 58.

observação semelhante à de JACKSON, sobre a vinculação a decisões de tribunais internacionais, no Capítulo VII de sua pioneira “teoria pura”, que trata das relações entre o Estado e o Direito Internacional:

[...] Do fato de o Direito internacional apenas valer por força do seu reconhecimento pelo Estado e, portanto, apenas enquanto parte constitutiva da ordem jurídica estadual, ou – o que é o mesmo – do fato de que o Estado é soberano, deduz-se que o Estado não está necessariamente vinculado aos tratados que conclui, ou que é inconciliável com a sua natureza submeter-se – mesmo que seja num tratado por ele concluído – a um tribunal internacional com jurisdição obrigatória ou ser vinculado pela decisão da maioria de um órgão colegial, mesmo que este órgão e o seu processo tenham sido instituídos através de um tratado concluído pelo Estado. Tal como sucede com o primado do Direito internacional relativamente à ideologia pacifista, assim também o primado do Direito estadual, a soberania do Estado, desempenha um papel decisivo na ideologia imperialista. E, aqui como acolá, a ambiguidade do conceito de soberania serve de ponto de apoio. [...] Contudo, se o Estado reconheceu o Direito internacional e este vale, por isso, em relação a este Estado, então vale da mesma forma como se vigorasse enquanto ordem jurídica supraestadual. E, sendo assim, vale a norma de Direito internacional segundo a qual os Estados ficam vinculados aos tratados por eles celebrados, qualquer que seja o conteúdo que eles dêem às normas pacticiamente criadas. Nenhum conteúdo pode, segundo o Direito internacional, ser excluído de uma norma criada por tratado internacional com o fundamento de que é inconciliável com a natureza do Estado que celebra o tratado, especialmente com a sua soberania. [...] A questão de saber em que medida esta soberania do Estado é limitável pelo Direito internacional por ele reconhecido apenas pode ser respondida com base no conteúdo do Direito internacional. Tal resposta não pode ser deduzida do conceito de soberania (*sic*).³⁵⁷

E, em sua “Teoria Geral do Direito e do Estado”, KELSEN foi ainda mais incisivo e objetivo em relação à delimitação da soberania, afirmando que “... *não se pode dizer que o Estado é ou não é soberano; pode-se apenas pressupor que ele é ou não é soberano, e essa pressuposição depende da teoria que usamos para abordar a esfera dos fenômenos jurídicos*”, referindo-se às teorias da primazia do Direito Internacional, pela qual o Estado “... *não é soberano*”, ou do Direito Estatal, na qual se pode aceitar que o Estado “... *é soberano no sentido absoluto, original, do termo, sendo superior a qualquer outra ordem, inclusive o Direito Internacional*”.³⁵⁸

³⁵⁷ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 382-383. O ensaio “A doutrina pura do direito: método e conceitos fundamentais” foi publicado em 1933, em alemão – “*Methode und Grundbegriffe der Reinen Rechtslehre*” – e traduzido para o italiano no mesmo ano pelo aluno Renato Treves – “*La dottrina pura del diritto. Metodo e concetti fondamentali*” – e deu origem à obra autônoma Teoria Pura do Direito – “*Reine Rechtslehre*”, publicada em 1934 – conforme Mário G. LOSANO, Presenças Italianas em Kelsen, in LOSANO (org.), **Direito Internacional e Estado soberano**, p. 28-34, *passim*.

³⁵⁸ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 546-547. Sobre a delimitação de soberania para Kelsen, e as críticas de Umberto Campagnolo, ver: LOSANO (org.), **Direito Internacional...**, *op. cit.*; e TREVISAN, Direito

Deixamos a discussão sobre a primazia de um ou de outro Direito para a análise a ser empreendida no item 3.3, adiante, pois nos interessa, de momento, evidenciar de que forma uma definição de soberania pode ser elaborada, ou mesmo relativizada, tomando em conta o cenário “internacionalizado” descrito ao longo do Capítulo 2 deste estudo.³⁵⁹

É evidente que um “país soberano”, ao oficializar sua participação em uma organização internacional – que pode ser de caráter multilateral, como a OMC, ou regional, como o MERCOSUL – está sujeito às regras estabelecidas no tratado que constitui tal organização, assim como às decisões por ela expedidas, dentro de sua jurisdição e competência, ainda que o “país soberano” discorde de tais decisões. Veja-se, por exemplo, as derrotas que os Estados Unidos da América sofreram na OMC, ou a suspensão do Paraguai, no MERCOSUL. Não nos parece que, nesses casos, houvesse uma concordância dos “países soberanos” com as medidas, nem que eles interpretassem que o acordo constitutivo da organização foi cumprido, aceitando voluntariamente a decisão; afinal de contas, ambos apresentaram defesa, discordando da decisão tomada pela organização.³⁶⁰

Não é preciso muita argúcia para perceber que a soberania, nesse contexto, nada tem de “ilimitada”, “absoluta”, “indelegável” ou “perpétua”. Mais parece, com o perdão da rasa comparação, que fica, aqui, a título de reflexão, sem maiores explicações, que a soberania dos países é como a liberdade dos indivíduos, sendo constantemente cerceada, não só pela liberdade/soberania dos outros, mas pela própria necessidade de regras de convivência em sociedade.

Como atesta OCAMPO, “... *se estamos distantes do Estado universal, a nova ordem internacional tem, como característica principal, a erosão do conceito de soberania, em favor do acréscimo das competências de organizações internacionais*”.³⁶¹

Internacional e Soberania sob as Perspectivas de Kelsen e Campagnolo, in Katya KOZICKI (coord.), **Teoria Jurídica no Século XXI: Reflexões Críticas**, p. 181-197.

³⁵⁹ Item 3.3, p. 155-163.

³⁶⁰ Como exemplo de derrota dos Estados Unidos da América (EUA) na OMC, cite-se o caso “DS267”, que teve como demandante o Brasil, sobre subsídios norte-americanos para exportações de algodão herbáceo/“*upland cotton*” – disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds267_e.htm>, acesso em: 01 jul. 2016. Sobre a suspensão do Paraguai no MERCOSUL, ver: MEIRA e TREVISAN, “Neoconstitucionalismo”, Democracia..., *op. cit.*, p. 72-74.

³⁶¹ **Derecho Público...**, *op. cit.*, p. 82. Nas palavras de AMARAL JÚNIOR, que amplia o escopo da análise internacional a atores não governamentais, “... *as parcerias entre o Estado e os atores transnacionais atestam a erosão do conceito de soberania*” – **Introdução ao Direito...**, *op. cit.*, p. 41. Ou, na terminologia empregada por MENEZES, “... *estabeleceram-se novos paradigmas nas*

Reconhecemos, como Anderson Vichinkeski TEIXEIRA, que a palavra “soberania” não parece semanticamente congruente com o complemento “relativizada”, ou outros, mais ou menos contundentes, como “desmaterializada”, “mitigada”, “erodida”, “eclipsada”, “diluída”, “flexibilizada”, ou “com fissuras”. cremos, em verdade, que sequer necessitamos de um complemento; basta que compreendamos que, hoje, ao se falar em soberania, no Direito Internacional, não se está mais tratando de um poder absoluto, ilimitado, indelegável e perpétuo, mas de um poder que encontra limites em decorrência de compromissos assumidos internacionalmente.³⁶²

No máximo, para não confundir a soberania na acepção aqui proposta com aquela clássica, “westfaliana”, poderíamos admitir que se agregue a ela palavra “moderna”, como sugere JACKSON (“*sovereignty-modern*”), a fim de identificar uma nova aproximação em relação ao conceito.³⁶³

A moderna soberania deve ser trabalhada no contexto da crescente interdependência das economias nacionais no mundo globalizado, somada à construção gradativa de um arcabouço de regras para as relações econômicas/comerciais internacionais, nas últimas décadas.³⁶⁴

Uma alternativa à modernização da acepção de soberania empreendida, no entanto, seria seguir o caminho de BORGES, no sentido de que o conceito político-ideológico de soberania “... *está historicamente superado e não tem cabimento no âmbito dos estudos jurídicos*”, e a igualdade entre os Estados não pode viver com o

relações internacionais, que passaram a imprimir uma transmutação das regras entre os poros e fissuras na película de soberania dos Estados” – **Ordem Global e Transnormatividade**, p. 116. FURLAN segue a mesma linha, com terminologia ainda mais contundente: “... *por isso é que se tem enfatizado a desmaterialização cada vez maior da soberania e a sua aceitação mais como conceito formal, que não embaraça nem impede a internacionalização das relações entre os Estados*” – **Integração e Soberania**..., *op. cit.*, p. 20-21.

³⁶² Asevera TEIXEIRA que, “... *do ponto de vista conceitual, defender a soberania como absoluta, nos mesmos termos que originalmente Bodin e Hobbes teorizaram, há muito já não é possível – nem mesmo desejável...*”, e que o inverso de tal conceito “... *parece ser mesmo uma noção de soberania relativizada, malgrado a incongruência semântica que essa expressão possa prima facie denotar*”, tecendo críticas, no entanto, ao real objetivo do processo tácito de relativização da soberania precipitado pela globalização – **Teoria Pluriversalista do Direito Internacional**, p. 130-145.

³⁶³ **Sovereignty**..., *op. cit.*, p. 61-62. TEIXEIRA fala ainda em “nova soberania”, com menção a P. Hirst e a G. Thompson – **Teoria Pluriversalista**..., *op. cit.*, p. 139. Só não propomos aqui, em repúdio à era dos eufemismos e neologismos eufemistas, agregar o prefixo “neo” antes de soberania. Isso porque não gostaríamos que pairasse sob nossa responsabilidade a excrescência da criação da “neosoberania”, embora estejamos certos de que se alguém já não o fez, fará.

³⁶⁴ Vera Cintia ÁLVAREZ, **Diversidade cultural e livre-comércio: antagonismo ou oportunidade**, p. 105.

dogma da soberania tradicional, porque, se todos os Estados são iguais, não seria possível compartilhar, com fundamento na soberania, poderes estatais absolutos, inviabilizando o processo de integração, que parece irreversível.³⁶⁵

Sustenta BORGES que a soberania a que se refere o inciso I do artigo 1º da Constituição Federal brasileira, deve ser interpretada no contexto do sistema constitucional – com menção ao estudo de VIEIRA sobre a noção de sistema – em confronto com o artigo 4º da mesma Constituição, que dispõe sobre os princípios que regem o Brasil na ordem internacional, entre os quais a independência. Dessa forma, tem-se a soberania na ordem nacional e a independência na ordem internacional.³⁶⁶

Não nos parece, contudo, que a simples supressão do termo “soberania”, no Direito Internacional, ainda que de forma justificada, seja mais eficaz do que a compreensão do seu conteúdo na atualidade, tarefa à qual se dedicou este tópico do estudo.

Por fim, entendemos que nestas “breves considerações” sobre soberania não nos poderíamos furtar, ainda, a dois esclarecimentos: o primeiro referente ao corte epistemológico na aproximação efetuada, e o segundo, com preocupação específica em relação ao imposto de importação.

Sob o primeiro aspecto, cabe esclarecer que não ignoramos, mas apenas entendemos inadequada ao presente estudo, a análise da influência de atores não governamentais transnacionais no processo de globalização, afetando a “soberania”, ou das interferências de poder econômico, ou mesmo de força, entre os Estados. Isso porque, além de estarem os assuntos isolados diante do referencial dogmático adotado, são situações que também ocorrem nacionalmente, com agentes não governamentais e grupos de influência/poder econômico.³⁶⁷

Partindo para o segundo aspecto, relativo ao imposto de importação, esclarecemos que, juridicamente, ao tratar de soberania, não fazemos qualquer

³⁶⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 185-186. Também na linha de superação da “soberania” o estudo de BADIE, que propõe a substituição da “soberania” pela “responsabilidade” – cada Estado é responsável pela sobrevivência do planeta, pelo seu desenvolvimento e pelos valores construídos como universais. Nas palavras do cientista político francês: “*O poder não desertou, foi simplesmente dispensado da obrigação de se enfeitar com uma legitimidade soberana. A cautela, o fingimento e a patifaria atulham os interstícios que separam a soberania da responsabilidade*” – **Um Mundo sem Soberania...**, *op. cit.*, p. 176 e 324.

³⁶⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 179. A mencionada obra de VIEIRA é “A Noção de Sistema no Direito”, *in Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, já referida no subitem 1.4.1 deste estudo, p. 26.

³⁶⁷ Tais preocupações são presentes, *v.g.*, nos estudos de BADIE – **Um Mundo sem Soberania...**, *op. cit.*; e TEIXEIRA – **Teoria Pluriversalista...**, *op. cit.*

distinção entre a acepção geral do termo e o significado atrelado à área tributária, ou mesmo aduaneira.³⁶⁸

3.3 DIREITO INTERNACIONAL E DIREITO NACIONAL: MONISMO, DUALISMO E OUTROS “TEMPEROS”

Carl Heinrich TRIEPEL, em 1899, em sua obra “*Völkerrecht und Landersrecht*” – “O Direito Internacional e o Direito Interno”, realizou o primeiro estudo sistemático sobre as relações entre o Direito Internacional e o Direito interno, estabelecendo três diferenças entre as duas ordens jurídicas: uma, de relações sociais: na ordem internacional, o Estado é o único sujeito de direito, enquanto, na ordem interna o homem também o é; outra, no que se refere à fonte das ordens jurídicas: no Direito interno, elas são fruto da vontade do Estado, e, na ordem internacional, resultado da vontade coletiva; e outra, de cunho estrutural: a ordem interna é baseada em um sistema de subordinação, e a internacional, em um sistema de coordenação. Tal concepção levava à denominada “teoria da incorporação”, isto é, à necessidade de que, para que houvesse a aplicação de uma norma internacional no âmbito do Estado, fosse preciso que ele a “transformasse” em direito interno. A consequência era a independência entre a ordem interna e a internacional, não havendo, portanto, possibilidade de conflitos entre elas.³⁶⁹

Dionisio ANZILOTTI levou para a Itália, com poucas modificações – v.g., a admissão de incorporação sem transformação, em alguns casos – a teoria de Triepel, adotando-a, em 1905, em sua obra “*Il Diritto Internazionale nei giudizi interni*” – “O Direito Internacional nos juízos internos”. A denominação “**dualista**”

³⁶⁸ Alberto XAVIER remove o mito do “caráter ilimitado da soberania fiscal”, esclarecendo que os limites da soberania do Estado em face do Direito Internacional Público “... *automaticamente demarcam os limites da ‘jurisdiction to prescribe taxes’*, isto é, *da margem de liberdade legislativa dos Estados em matéria de tributos*”, e que “... *a função primária do Direito Internacional Público é a de demarcar as esferas de validade das diversas ordens nacionais, determinando a quem, como e quando as leis nacionais dos Estados soberanos se podem aplicar*”. Assim, a soberania é uma pré-condição da “*jurisdiction*”, “... *de tal modo que esta existe até onde a primeira existir e, inversamente, perde o seu título onde aquela cessar.*” – **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 12-13. GRUPENMACHER afirma que a “soberania fiscal” – associando-a à competência tributária – constitui “... *um dos aspectos da soberania estatal, e, por esta razão, relativamente a ela apresentam-se as mesmas controvérsias que existem com referência ao conceito de soberania estatal*” – **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 18-19.

³⁶⁹ MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 121-122; REZEK, **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 4; e TREVISAN, **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 385. A obra original de TRIEPEL, em alemão, está disponível em: <<https://archive.org/stream/vlkerrechtundla00triegoog>>, acesso em: 01 jul. 2016.

para as concepções de TRIEPEL e ANZILOTTI, e de outros mestres italianos, como Perassi e Sereni, foi dada por Alfred Verdross, em 1914, e aceita por TRIEPEL, em 1923. Verdross, entretanto, reconheceu a deficiência desse termo, porque, ao lado do direito internacional, existem vários direitos internos, o que mostraria como mais correta a utilização do termo “pluralista”.³⁷⁰

Para a teoria **monista**, há um único ordenamento, que pode ser o internacional – monismo internacionalista – ou o nacional – monismo nacionalista.

A teoria monista com primado do Direito nacional, também conhecida como “monismo tradicional”, teve sua formulação com Georg Jellinek, que defendeu ser, o Direito Internacional, um direito interno que os Estados aplicam em sua vida internacional. A tese foi seguida por Wenzel, Zorn, Decenière-Ferrandière e Verdross, inicialmente, e sustentada por juristas soviéticos, como Korovin e Vychinski. A teoria monista tradicional, assim, acaba por negar a existência do Direito Internacional, reduzindo-o a uma parte do Direito nacional; e é pseudomonista, pois existem centenas de ordenamentos jurídicos nacionais.³⁷¹

O monismo com primado do Direito Internacional foi desenvolvido principalmente pela Escola de Viena, por autores como KELSEN, Verdross e Kunz, mas foi defendido também pela escola realista francesa, de Duguit e Politis.³⁷²

KELSEN, ao formular sua “Teoria Pura do Direito” – “*Reine Rechtslehre*”, dedicou um capítulo especial ao Direito Internacional, intitulado “O Estado e o Direito Internacional”, em que defende ser, a unidade do Direito do Estado e do Direito Internacional, um postulado epistemológico. E, ao aceitar ambos como conjuntos de normas válidas, deve, logicamente, compreendê-los como partes de um único sistema harmonioso.³⁷³

Assim, a única forma de considerar esses dois direitos como ordenamentos de normas vinculantes, simultaneamente válidas, é abrangendo a ambos em um sistema descritível em proposições jurídicas não contraditórias, e isso só é possível

³⁷⁰ MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 122-123; REZEK, **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 4; e TREVISAN, **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 385. A obra original de ANZILOTTI, em italiano, está disponível em: <<https://archive.org/details/ildirittointern00anzigoog>>, acesso em: 01 jul. 2016.

³⁷¹ MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 123; e TREVISAN, **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 385-386.

³⁷² MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 124; e TREVISAN, **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 386. REZEK denomina o monismo com primado do Direito Internacional de “monismo kelseniano” – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 5.

³⁷³ KELSEN, **Teoria geral do direito e do Estado**, p. 530.

se um ordenamento for subordinado ao outro, ou se ambos forem subordinados a um terceiro.³⁷⁴

Norberto BOBBIO, que teve grande influência da teoria “kelseniana”, afirma que KELSEN revirou tanto a teoria monista tradicional, da primazia do Direito Estatal sobre o Direito Internacional, quanto aquela mais difundida entre os internacionalistas da época, do dualismo entre o Direito Estatal e o Direito Internacional, chegando assim a uma tese monista, mas de cabeça para baixo, da primazia do Direito Internacional sobre o Direito Estatal.³⁷⁵

A posição monista internacionalista é, sem dúvida, a mais presente nas obras de Direito Internacional, e MELLO busca demonstrar tal posição com duas hipóteses: (a) uma lei nacional contrária ao Direito Internacional (DI) dá ao Estado prejudicado o Direito de iniciar um “processo” de responsabilidade internacional; e (b) uma norma internacional contrária à lei interna não dá ao Estado direito análogo ao da hipótese anterior. E complementa: “... *negar a a superioridade do DI é negar a sua existência, uma vez que os estados seriam soberanos absolutos e não estariam subordinados a qualquer ordem jurídica que lhes fosse superior*”.³⁷⁶

Com base nas breves considerações que fizemos sobre soberania, no tópico anterior, afastamos a concepção de soberania “absoluta”, que, efetivamente, levaria à negação do Direito Internacional. E, dizendo o mesmo que MELLO, mas de outra forma, poderíamos concluir que um tratado internacional jamais poderá ser revogado por uma norma nacional, produzindo efeitos nacionais e internacionais de derrogação. No máximo, a norma nacional produzirá efeitos nacionais de derrogação, e efeitos internacionais reversos, de responsabilização do Estado. E isso nos parece bastante relevante para afirmar a superioridade do tratado internacional, porque, ainda que haja lei interna em sentido diverso do tratado, e que os tribunais nacionais entendam que ela derroga o tratado nacionalmente, isso de nada valeria internacionalmente. A nosso ver, seria deveras embaraçoso defender a superioridade de norma que enseje sanção ao Estado que a aplica.

No entanto, cabe uma advertência: as hipóteses trazidas por MELLO são válidas para discussão sobre a primazia do Direito Internacional se assumirmos,

³⁷⁴ KELSEN, **Teoria pura do direito**, p. 369.

³⁷⁵ BOBBIO, Umberto Campagnolo, aluno e crítico de Hans Kelsen, in LOSANO (org.), **Direito Internacional e Estado soberano**, p. 81.

³⁷⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 124.

como ele, preliminarmente, a posição monista, encarando o tratado internacional e a lei interna em um mesmo sistema jurídico. Em uma visão dualista – e usa-se aqui o termo “dualista”, e não “pluralista”, pois se adota como referencial o ordenamento de um Estado, em relação ao ordenamento internacional – estaríamos a tratar de dois sistemas jurídicos, sendo que um somente tangenciaria o outro mediante transformação/incorporação. Mas, mesmo aí, seria impertinente falar em transformação do direito nacional em internacional, pois somente o reverso é possível: a incorporação de um tratado internacional ao ordenamento jurídico nacional, ou a transformação de um tratado internacional em norma de direito interno.

Dizemos isso, adotando as distinções tradicionais entre monismo, nacionalista e internacionalista, e dualismo, aqui descritas; recordando, como REZEK, que “... *nenhuma dessas três linhas de pensamento é invulnerável à crítica, e muito já escreveram os partidários de cada uma delas no sentido de desautorizar as demais*”.³⁷⁷

Ademais, na “era do eufemismo” e dos neologismos eufemistas, a doutrina e a jurisprudência encarregaram-se de aproximar as diferenças, aparentemente inconciliáveis, em “temperos moderados”, que acabam por deixar as teorias todas com um mesmo sabor – o do “tempero” – prejudicando a cientificidade do debate sobre o tema. De fato, a opção entre o monismo e o dualismo, nas suas versões moderadas, converge na solução de que o Estado tem o dever de conformar a sua ordem interna às suas obrigações internacionais, cabendo-lhe, porém, a escolha da forma pela qual o fazer, e que o não cumprimento de tal dever não tem como sanção a vigência forçada do Direito Internacional na ordem interna, mas a responsabilização internacional do Estado.³⁷⁸

³⁷⁷ Sobre os dualistas, REZEK faz comentário neutro, de que “... *ênfatizam a diversidade das fontes de produção das normas jurídicas, não operando a norma de Direito Internacional no interior de qualquer Estado senão quando este, havendo-a aceito, promove-lhe a introdução no plano doméstico*”. Sobre os monistas “kelsenianos”, ou internacionalistas, assevera que se voltam “... *para a perspectiva ideal de que se instaure um dia uma ordem única*”. E, sobre os monistas nacionalistas, que propendem ao “culto à Constituição”, estimando que “... *no seu texto, ao qual nenhum outro pode sobrepor-se na hora presente, há de encontrar-se notícia do exato grau de prestígio a ser atribuído às normas internacionais escritas e costumeiras*” (sic), destacando que a ideia “... *norteia as convicções judiciais em inúmeros países do ocidente – incluídos o Brasil e os Estados Unidos da América*” (sic) – **Direito Internacional...**, op. cit., p. 5.

³⁷⁸ André Gonçalves PEREIRA e Fausto de QUADROS, **Manual de Direito Internacional Público**, p. 84-85. No mesmo sentido, Luís Eduardo SCHOUERI afirma, parafraseando Rudolf Geiger, que, hoje, as divergências entre os monistas e dualistas, em suas versões “moderadas”, são apenas jusfilosóficas, não trazendo qualquer efeito quanto à solução de questões individuais – Notas

O que nos interessa, aqui, é o fato de que, independente de qual posição que se adote, não haverá como afastar a seguinte conclusão: nenhum tribunal – nacional ou internacional – pode atestar a prevalência do direito nacional impunemente, ou seja, sem a possibilidade de consequências sancionadoras para o país, internacionalmente.³⁷⁹

A jurisprudência internacional tem sido enfática ao reconhecer a primazia do Direito Internacional, tendo sido consagrado, no artigo 27 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados entre Estados (CVDT) – vigente em mais de uma centena de países, inclusive no Brasil – que “... *uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado*”, embora a parte possa alegar que a expressão de consentimento em se obrigar pelo tratado violou de forma “... *manifesta...*” disposição interna sobre competência para

sobre os tratados internacionais sobre tributação, *in* Antonio Carlos Rodrigues do AMARAL (coord.), **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**, p. 206. MENEZES descreve as chamadas “teorias conciliatórias”, que fazem sobressair os pontos de convergência entre os institutos antagônicos monistas e dualistas, tendo como pano de fundo o Direito Natural, e a existência de uma relação transnormativa entre o Direito Internacional e o Direito interno – **Ordem Global e Transnormatividade**, p. 183-186 e 202-205. MELLO também descreve “teorias conciliadoras”, como a elaborada por Antonio de Luna, de independência das ordens jurídicas, afirmando, contudo, que, no fundo, tais teorias atestam a primazia do Direito Internacional, ao admitirem a responsabilização internacional do Estado – **Curso...**, *op. cit.*, p. 124. Para ilustrar o “tempero” entre a leitura das teorias, no Brasil, analisamos, em estudo anterior, os posicionamentos de seis juristas, sobre qual a teoria utilizada no Brasil – **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 387-388. A conclusão foi assustadora. O Ministro Carlos Mário da Silva VELLOSO sustenta estar o posicionamento de nossa Suprema Corte pautado pelo **monismo moderado**, pela paridade entre o tratado e a lei federal – **Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, *in* AMARAL (coord.), **Tratados internacionais na ordem...**, *op. cit.*, p. 14-15. Mariângela ARIOSI argumenta que a jurisprudência brasileira oscila entre o **monismo internacionalista** – por ela denominado de ‘radical’ – e o **monismo moderado** – **Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional**, p. 164. MELLO, como já dissemos aqui, apesar de ter convicções monistas internacionalistas, afirma que nossa Constituição Federal de 1988 adota o **dualismo**. – **Curso...**, *op. cit.*, p. 131. Agostinho Toffoli TAVOLARO segue a mesma linha, pelo dualismo – **Tratados de Dupla Tributação – Interpretação**, *in* AMARAL (coord.), **Tratados internacionais na ordem...**, *op. cit.*, p. 70. Para Alexandre de MORAES, os procedimentos adotados para incorporação dos tratados pelo Brasil revelam a adoção de um **dualismo moderado** – **Tratados Internacionais na Constituição de 1988**, *in* AMARAL (coord.), **Tratados internacionais na ordem...**, *op. cit.*, p. 38. Por fim, REZEK registra, como já exposto, que há, nos tribunais brasileiros, uma tendência ao **monismo nacionalista** – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 5.

³⁷⁹ Ainda que se esteja falando da Constituição nacional, e de uma eventual declaração, pela Suprema Corte, de que determinado tratado internacional esteja com ela em desacordo, o país responderia na ordem internacional. E, para coroar com um exemplo ainda mais extremo, poderíamos imaginar um tratado internacional compatível com uma determinada ordem constitucional que venha a ser rompida, com a elaboração de uma nova Constituição, já esclarecendo que nem essa nova Constituição teria força para afastar o tratado internacional “impunemente”, ou seja, sem a responsabilidade internacional do país pelo descumprimento.

concluir tratados, prevista em norma de seu direito interno de “... *importância fundamental*” (artigo 46).³⁸⁰

É preciso atentar, no entanto, para o fato de que esse resguardo das disposições “... *de importância fundamental*” – expressão que poderia remeter a disposições constitucionais nacionais – no “tratado dos tratados”, não busca estabelecer uma hierarquia, mas simplesmente externar preocupação com a competência para celebrar tratados e expressar consentimento, e a observância, ou “violação manifesta”, em relação a tal matéria, das disposições “... *de importância fundamental*”.³⁸¹

Não bastasse a CVDT assegurar objetivamente a supremacia dos tratados internacionais, ela foi além, em seus artigos 53 e 64, balançando alicerces da construção que adota o voluntarismo como base do Direito Internacional:

Artigo 53. Tratado em Conflito com uma Norma Imperativa de Direito Internacional Geral (*jus cogens*) É nulo um tratado que, no momento de sua conclusão, conflite com uma norma imperativa de Direito Internacional geral. Para os fins da presente Convenção, uma norma imperativa de Direito Internacional geral é uma norma aceita e reconhecida pela comunidade internacional dos Estados como um todo, como norma da qual nenhuma derrogação é permitida e que só pode ser modificada por norma ulterior de Direito Internacional geral da mesma natureza. [...]

Artigo 64. Superveniência de uma Nova Norma Imperativa de Direito Internacional Geral (*jus cogens*) Se sobrevier uma nova norma imperativa de Direito Internacional geral, qualquer tratado existente que estiver em conflito com essa norma torna-se nulo e extingue-se.

Como afirma REZEK, a teoria do “*jus cogens*”, tal qual aplicada pela CVDT, “... *é francamente hostil à ideia do consentimento como base necessária do direito internacional*”, e o texto dos artigos 53 e 64 contribuiu para que diversos países – entre eles o Brasil e a França – tenham, de início, evitado ratificar a Convenção, numa época em que o esquema de poder reinante na cena internacional desaconselhava o Estado “... *de arriscar parte expressiva dos atributos da soberania num jogo cujas regras ainda se encontram em processo de formação*”.³⁸²

³⁸⁰ ACCIOLY, SILVA e CASELLA, **Manual...**, *op. cit.*, p. 211-212; e MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 127.

³⁸¹ No artigo 46, 2, da CVDT define-se “violação manifesta” como aquela “... *objetivamente evidente para qualquer Estado que proceda, na matéria, de conformidade com a prática normal e de boa-fé*”.

³⁸² **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 112. No mesmo sentido, de que o “*jus cogens*” vai além da formulação de viés voluntarista: ACCIOLY, SILVA e CASELLA, **Manual...**, *op. cit.*, p. 193. O Brasil acabou ratificando a CVDT, com reserva apenas ao artigo 25, que permite a aplicação provisória de um tratado antes da entrada em vigor, e ao artigo 66, que dispõe sobre o processo de solução judicial, de arbitragem e conciliação, inclusive em relação aos artigos 53 e 64 da convenção. Efetivamente, poder-se-ia suscitar que uma reserva aos artigos 53 e 64 fosse incompatível com a

Por certo que não desejamos aqui, com essa citação, retomar a discussão sobre “soberania”, ou iniciar outra, sobre o conteúdo do “*jus cogens*”, ainda que entendamos que ambas devam ser levadas a cabo oportunamente, em outra jornada. É que, ao adotar perspectiva dogmática, e focar nossa faina na disciplina internacional do imposto de importação, o que nos importa, primordialmente, neste tópico, é demonstrar o que a principal norma de Direito Internacional sobre tratados estabelece sobre a relação entre eles e o direito nacional.³⁸³

Retomando nossas considerações sobre a CVDT, advertimos que o caráter de vanguarda, ou até a “ousadia”, em alguns temas, como os aqui expostos, não se repete em relação a um dos assuntos cruciais na celebração de tratados internacionais: a manifestação do consentimento em obrigar-se pelo tratado. A CVDT, em seu artigo 11, estabelece que o consentimento se pode manifestar “... *pela assinatura, troca de instrumentos constitutivos do tratado, ratificação, aceitação, aprovação ou adesão, ou por quaisquer outros meios, se assim acordado*”.³⁸⁴

essência da CVDT, e não pudesse ser aceita, conforme estabelece o próprio artigo 19, “c”, da convenção, que proíbe a formulação de reserva se ela for “... *incompatível com o objeto e a finalidade do tratado*”. MELLO expressamente o diz: “... *a norma de jus cogens não está sujeita a reserva*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 251. De qualquer forma, a reserva apresentada pelo Brasil ao artigo 66, que permitiria submeter à Corte Internacional de Justiça, ou à arbitragem, a discussão sobre a aplicação ou interpretação dos artigos 53 ou 64 da CVDT, acaba fazendo com que eventual contencioso sobre o conteúdo de tais artigos tenha que ser resolvido com base nas soluções mencionadas no artigo 33 da Carta das Nações Unidas: negociação e mediação, entre outros meios pacíficos. Acrescente-se que, de acordo com a Organização das Nações Unidas, Arábia Saudita e China também apresentaram reserva ao artigo 66 da CVDT, e a Colômbia apresentou reserva ao artigo 25. Estados Unidos e França ainda não ratificaram a Convenção – disponível em <https://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter+23&Tmtsg_no=mtdsg3&lang=en>, acesso em: 01 jul. 2016.

³⁸³ Interessante discussão, que intersecciona o “*jus cogens*” com um dos temas tratados neste estudo, é apresentada por FINKELSTEIN, que busca analisar como o Órgão de Solução de Controvérsias da OMC apreciaria uma disputa hipotética envolvendo obrigações fundadas em um acordo multilateral que não pertence ao seu conjunto normativo, defendendo a necessidade de reconhecer a validade e a aplicação dessas obrigações sempre que tenham natureza de norma imperativa de direito internacional (“*jus cogens*”) – **Hierarquia das Normas...**, *op. cit.*, p. 299-307.

³⁸⁴ Segundo Michael AKEHURST, a redação do artigo 11 da CVDT teria criado razoável confusão ao estabelecer a multiplicidade de formas para a expressão do consentimento – **Introdução ao Direito Internacional**, p. 156. Mas entendemos que a confusão é aparente, pois a Convenção deve abranger as mais variadas formas de celebração de tratados, e há requisitos específicos para cada uma delas. Ademais, o texto convencional, em seus artigos 12, referente à assinatura; 13, relativo à troca de instrumentos; 14, atinente à ratificação e à aceitação ou aprovação; e 15, que versa sobre a adesão; busca esclarecer que a expressão do consentimento depende substancialmente do texto do próprio tratado e dos poderes que os representantes de cada parte possuem. Assim, em um tratado que disponha que a assinatura tem o atributo de expressar o consentimento, *v.g.*, tal se dará, a menos que o ordenamento jurídico do Estado pactuante não permita que seu representante assumo tamanho compromisso – TREVISAN, *Tratados Internacionais...*, *op. cit.*, p. 368-369.

E isso tem uma explicação: ainda que, nos artigos 12 a 17, a CVDT discipline cada uma das formas de expressão do consentimento, há que se destacar que a competência para expressar o consentimento, e as condições para exercê-la, são temas essencialmente internos, e intrinsecamente relacionados à visão das relações entre o direito interno e o Direito Internacional.

Como os Estados encaram de diferentes formas a incorporação dos tratados internacionais – ou até sua desnecessidade – ao ordenamento nacional, a expressão do consentimento pode depender da vontade conjugada de mais de um Poder/Órgão – v.g., Poder Executivo e Poder Legislativo. E, por isso, a CVDT busca esclarecer que a expressão do consentimento depende substancialmente do texto do próprio tratado e dos poderes que os representantes de cada parte possuem.

MELLO comenta que o Poder Legislativo começou a intervir nos assuntos internacionais do Estado ao final do século XVIII, com as constituições dos Estados Unidos da América e a Revolução Francesa, pois, no período anterior, em que predominava o absolutismo, a prerrogativa da conclusão dos tratados era da competência exclusiva do monarca, que personalizava o Estado. E narra, ainda, que a Constituição belga de 1831 foi pioneira em categorizar, ao lado dos tratados internacionais que demandam assentimento parlamentar – como os tratados de comércio, os que afetavam as finanças do Estado e os que modificavam a legislação em vigor – acordos internacionais que poderiam ser concluídos pelo Poder Executivo sem intervenção do Poder Legislativo.³⁸⁵

Em suma, por mais que a CVDT revele flagrantemente a primazia do Direito Internacional, e estabeleça regras para conclusão, entrada em vigor, observância, aplicação, interpretação, emenda, alteração, extinção, suspensão e nulidade de tratados internacionais, ainda resta a cada Estado delinear procedimentalmente a forma pela qual seus representantes estarão autorizados a expressar o consentimento, e se haverá, ou não, efetivamente um ato de “incorporação” do tratado ao ordenamento jurídico nacional.³⁸⁶

³⁸⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 234.

³⁸⁶ TÔRRES descreve três modelos de recepção do tratado internacional: (a) o “reconhecimento automático”, sem necessidade de edição de ordem de aplicação ou lei interna; (b) a “incorporação”, com recepção por uma ordem legislativa; e (c) transformação, com a conversão em direito interno pela edição de uma lei com o mesmo conteúdo do tratado. E afirma que o referendo do Poder Legislativo se trata, na espécie, de “... *manifestação jurídica de vontade que faz inserir no ordenamento jurídico nacional norma autorizativa para que o órgão Presidência da República promova sua ratificação...*” – Aplicação dos Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro, *in* AMARAL (coord.), **Tratados internacionais na**

Como existe, no Brasil, um procedimento de incorporação do tratado internacional ao direito interno, e podem ser visualizados requisitos diferenciados para expressão do consentimento, em função do conteúdo do tratado, faz-se necessário analisar tal procedimento e tais requisitos, de modo a traçar a forma pela qual são incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro tanto os tratados que seguem o modelo surgido na Constituição norte-americana de 1789, com assentimento parlamentar, em geral, e especificamente relacionados à temática tributária e aduaneira, quanto os celebrados segundo o modelo da Constituição belga, de 1831, que dispensaria o referido assentimento, em alguns casos, naquilo que se pode denominar de “acordo executivo”, ou “acordo em forma simplificada”. Essa é a tarefa que se empreende a seguir.

3.4 INCORPORAÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS AO DIREITO INTERNO BRASILEIRO

3.4.1 Considerações preliminares

O rito de incorporação de tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro não é detalhadamente normatizado, mas é possível, a partir do texto constitucional atual, dos que o antecederam, das discussões travadas no processo legislativo da Assembleia Nacional Constituinte, e da própria processualística internacional, concluir que passa, em regra, após a assinatura, expressão precária de consentimento, pelas fases do **assentimento parlamentar**, da **ratificação**, na ordem externa, expressão definitiva do consentimento, e da **promulgação**, na ordem interna.

Em nossas Constituições republicanas, a forma de incorporação dos tratados sofreu sensíveis modificações, mas sempre envolveu dois poderes, o Executivo e o Legislativo, utilizando, para se referir ao primeiro, o verbo “celebrar”,

ordem..., *op. cit.*, p. 145-147. SCHOUERI, por sua vez, subdivide as categorias em “transformação”, na qual o texto do tratado internacional passaria a ter natureza de norma de direito interno; e “adoção”, no qual resguardaria a natureza de norma internacional – Notas sobre os Tratados Internacionais..., *op. cit.*, p. 212.

com o complemento “*ad referendum*”, e, para fazer referência ao segundo, a expressão “resolver definitivamente”.³⁸⁷

Ou seja, sempre competiu ao Presidente da República celebrar tratados, desde que os submetesse ao parlamento; e, ao parlamento, “resolver definitivamente” a questão, “aprovando ou não” o tratado celebrado pelo presidente.

A Constituição Federal brasileira de 1988 estabelece, em seu artigo 84, VIII, que compete privativamente ao **Presidente da República celebrar** tratados internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; e, em seu artigo 49, I, que compete exclusivamente ao **Congresso Nacional resolver definitivamente** sobre tratados internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.³⁸⁸

³⁸⁷ Na **Constituição de 1891**, assegurava-se a competência exclusiva do Congresso Nacional para “**resolver definitivamente** sobre os tratados e convenções com as nações estrangeiras” (artigo 34, 12); e a competência privativa do Presidente da República para “... *entabular negociações internacionais, celebrar ajustes, convenções e tratados, sempre ad referendum do Congresso...*” – (artigo 48, 16). A palavra “sempre”, no texto, deixava inequívoca a necessidade de assentimento parlamentar para todo e qualquer tratado. Na **Constituição de 1934**, continuou competindo exclusivamente ao Poder Legislativo “**resolver definitivamente** sobre tratados e convenções com as nações estrangeiras...” (artigo 40, “a”); e, privativamente, ao Presidente da República “**celebrar convenções e tratados internacionais, ad referendum do Poder Legislativo**” (sic) (artigo 56, 6º). Esta competência do presidente foi literalmente mantida na **Constituição de 1937**, artigo 74, “d”, que silenciou em relação à competência exclusiva do Congresso Nacional, que pode ser entendida como dedutível da competência “*ad referendum*” do chefe do Poder Executivo. E houve poucas alterações, também, na **Constituição de 1946**, que atribuía ao Congresso Nacional competência exclusiva para “**resolver definitivamente** sobre os tratados e convenções celebrados com os Estados estrangeiros” (sic) (artigo 66, I); e ao Presidente da República competência privativa para “**celebrar tratados e convenções internacionais ad referendum do Congresso Nacional**” (artigo 87, VII). A **Constituição de 1967** endossou que é da competência exclusiva do Congresso Nacional “**resolver definitivamente** sobre os tratados celebrados pelo Presidente da República” (artigo 47, I); e da competência privativa do Presidente da República “**celebrar tratados, convenções e atos internacionais, ad referendum do Congresso Nacional**” (artigo 83, VIII). E a **Emenda Constitucional nº 1/1969**, editada justamente após a CVDT esclarecer o conteúdo do termo “tratado”, inseriu a desnecessária e confusa sinonímia de tratados nos textos, afirmando que compete exclusivamente ao Congresso Nacional “**resolver definitivamente** sobre os tratados, convenções e atos internacionais celebrados pelo Presidente da República” (artigo 44, I); e, privativamente, ao Presidente da República, “**celebrar tratados, convenções e atos internacionais, ad referendum do Congresso Nacional**” (artigo 81, X). Todos os grifos são nossos.

³⁸⁸ Ignoramos aqui, propositadamente, a inútil menção, em ambas as remissões, da desnecessária, ou até contraditória, sinonímia. Os textos originais, com grifos nos excertos retirados, são: artigo 84, VIII – “**Compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional**”; e artigo 49, I – “**É da competência exclusiva do Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional**”. Como já destacamos neste estudo, item 3.1, p. 146-147, tentar diferenciar os termos “tratados”, “convenções”, “atos” e “acordos”, entendendo que não são sinônimos, levaria a conclusões absurdas, como a de que o Presidente da República não detém competência para celebrar acordos, ou a de que o Congresso Nacional não pode resolver definitivamente sobre convenções. Fiquemos, pois, com o termo utilizado na CVDT: “tratado”.

CACHAPUZ DE MEDEIROS, consultor jurídico do Itamaraty, elaborou detalhado estudo sobre as discussões que levaram à redação dos artigos 49, I, e 84, VIII, da Constituição de 1988, demonstrando como a expressão “... *resolver definitivamente* ...” representa, em verdade “aprovar ou não”, tendo o texto sido alterado pelo relator após votação de primeiro turno, mediante a justificativa de que era mais adequado à língua portuguesa.³⁸⁹

³⁸⁹ **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 339-382. O estudo pode ser assim sintetizado: (a) **sugestões de constituintes**: foram abundantes as propostas no sentido de submeter ao Poder Legislativo todos os tratados internacionais celebrados pelo Presidente da República (*v.g.*, dos constituintes Francisco Rollemberg, Humberto Lucena, Afonso Arinos de Melo Franco, Alfredo Campos, Nilson Gibson, Odacir Soares, Brandão Monteiro, Fernando Henrique Cardoso, Siqueira Campos, Antonio Mariz, Adylson Motta e Nelson Friedrich), ainda mais porque a prática de “acordos executivos” era corrente no Brasil, mas houve também propostas no sentido de que se enumerasse na Constituição os tratados que demandariam assentimento parlamentar – modelo belga (*v.g.*, dos constituintes Lúcio Alcântara, Sérgio Spada e Roberto D’Ávila); (b) **sugestões de juristas**: o professor Celso D. de Albuquerque Mello apresentou sugestão no sentido de enumerar as matérias importantes que não poderiam prescindir de assentimento parlamentar, como atos que criem compromissos financeiros, do tipo “acordos com o FMI”, e alertou que a expressão “resolver definitivamente” deveria ser substituída, por ser imprópria, visto que o Poder Executivo é que resolve de modo definitivo, ao ratificar ou não o tratado; (c) **sugestões do Itamaraty**: pelo então consultor jurídico Antonio Augusto Cançado Trindade, também no sentido de relacionar os tratados para os quais estaria dispensado o assentimento parlamentar – *v.g.*, para atos que visassem tão somente a executar ou interpretar obrigações ou direitos estabelecidos em tratados anteriores, que ajustassem a prorrogação de tratados, ou de natureza administrativa; (d) **análise das subcomissões temáticas**: ouvidos, em audiência, entre outros, o embaixador Paulo Tarso Flecha de Lima, Vicente Marotta Rangel, Celso D. de Albuquerque Mello, e Francisco Rezek, que chegou a apresentar proposta de redação para os artigos, com preocupação de contemplar a possibilidade dos chamados “acordos executivos”, permitindo-os, à condição de autorização prévia, por lei; (e) **anteprojeto do relator** João Hermann Neto, em 11/05/1987: fundado primordialmente nas sugestões de Rezek, e retirando o termo “definitivamente” depois do verbo “resolver”, nas competências exclusivas do parlamento – por emenda de Aécio Neves, o termo “resolver” seria ainda substituído por “aprovar”, seguindo recomendação do Itamaraty; (f) **anteprojeto das subcomissões** da Nacionalidade, da Soberania e das Relações internacionais, e da Soberania e dos Direitos e Garantias do Homem e da Mulher: como o primeiro, basicamente mantinha o anteprojeto do relator, e o segundo, relacionava expressamente os temas para os quais se admitiria dispensa de assentimento parlamentar; (g) **anteprojeto da subcomissão** do Poder Legislativo: trazia a expressão “resolver definitivamente”, que, mesmo após crítica do constituinte Itamar Franco, que a substituíra por “aprovar previamente”, foi mantida pelo relator, José Jorge; (h) **compatibilização dos anteprojetos pela comissão de sistematização**: o relator, Bernardo Cabral, divulgou o anteprojeto geral de Constituição em 26/06/1987, no qual ao Congresso competia exclusivamente “*resolver, definitivamente, sobre tratados, convenções e acordos internacionais celebrados pelo Presidente da República*”, e a este competia, “*na forma e nos limites...*” da Constituição, “*... celebrar tratados, convenções e atos internacionais, firmar acordos, empréstimos e obrigações externas, ad referendum do Congresso Nacional*”, havendo ainda um artigo (12) explicitando que os tratados dependem da aprovação do parlamento, excetuados “*os que visem simplesmente a executar, aperfeiçoar, interpretar ou prorrogar tratados preexistentes e os de natureza meramente administrativa*” – tal artigo viria a ser suprimido no primeiro substitutivo, em 26/08/1987, que também trocou a expressão “*resolver definitivamente*” por “*aprovar ou não*”, e retirou a expressão “*firmar acordos, empréstimos e obrigações externas*”; (i) **projeto de Constituição aprovado em 24/11/1987**: correspondia ao projeto compatibilizado, acrescido de redação sugerida pelo constituinte Otávio Elísio, que, justificando que “*... é imperiosa a aprovação congressional para os compromissos de endividamento externo do País e não apenas para os tratados internacionais*”, inseriu no artigo das competências exclusivas do Congresso a expressão “*... ou atos assinados por autoridade governamental que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”; (j) **Projeto de Constituição** –

De qualquer forma, o Congresso Nacional somente “resolve definitivamente” a respeito de um tratado em uma hipótese: quando o rejeita. Isso porque o Presidente da República brasileiro fica proibido de ratificar, na ordem internacional, tratado para o qual não tenha logrado **assentimento parlamentar**.³⁹⁰

Quando o tratado é aprovado pelo Congresso, ele retorna ao Presidente da República, para que tal autoridade, que detém a competência para a representação internacional do país, promova sua **ratificação** na ordem internacional, junto ao depositário do tratado.

A ratificação, recorde-se, é “... o ato internacional assim denominado pelo qual um Estado estabelece no plano internacional o seu consentimento em obrigar-se por um tratado” – artigo 1º, “b”, da CVDT. E o Congresso Nacional, indubitavelmente, não é competente para a prática de tal ato, de caráter internacional.

Por isso, como adverte Valério de Oliveira MAZZUOLI, “... é bom que se esclareça que o Congresso Nacional não ratifica atos internacionais, sem embargo de seu referendo representar a vontade de todo o povo brasileiro relativamente à assunção de um compromisso no exterior”. Em verdade, o parlamento “... autoriza a ratificação, que é ato próprio do Chefe do Poder Executivo”.³⁹¹

votação em plenário: o texto aprovado, em sessão de 22/03/1988, estabelecia que compete exclusivamente ao Congresso Nacional “aprovar, ou não, tratados e acordos internacionais ou atos que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”, e, privativamente, ao Presidente da República, “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”; (k) **Projeto de Constituição – votação em segundo turno e final:** o relator substituiu, no texto, a expressão “aprovar ou não” por “resolver definitivamente”, alegando no relatório que “... lhe pareceu a mais adequada”, e que guardou absoluto respeito à integridade do documento, promovendo apenas alterações de linguagem nos casos em que a aplicação das regras técnico-normativas não implicassem mudanças capazes de despertar a ideia de haver modificado o sentido das normas, tendo sido ainda apresentada emenda pelo constituinte Roberto Campos para supressão da expressão “... atos que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”, que, apesar de obter parecer favorável do relator, foi rejeitada em plenário, em 26/08/1988, sendo o texto final aprovado, ainda que sob protestos em relação ao papel da “Comissão de Redação”, que foi inegavelmente além das simples correções de linguagem.

Já nos desculpando com o leitor pela extensão da nota, alertamos para o fato de que optamos por manter toda essa síntese em rodapé, no presente estudo, porque a explicação não é estritamente jurídica, passando por aspectos políticos/de poder, e a narração presta-se somente a facilitar a visualização de que as expressões “resolver definitivamente” e “encargos ou compromissos gravosos”, por exemplo, não merecem a contundência e a tecnicidade que lhes dão alguns juristas.

³⁹⁰ Nesse sentido MAZZUOLI, ao comentar o texto do artigo 49, I, da Constituição Federal – O Congresso não resolve “definitivamente” sobre tratados, *in* CANOTILHO, MENDES, SARLET e STRECK (coord.), **Comentários à Constituição do Brasil**, p. 1021; BORGES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 237-238; e CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, 118.

³⁹¹ O Congresso não resolve..., *op. cit.*, p. 1021.

E, reitere-se, é ato discricionário, ligado à conveniência, tornando possível a recusa à ratificação, e à oportunidade, sendo indeterminado o prazo para ratificação.³⁹²

Não é difícil imaginar que um compromisso internacional possa ser relevante, no momento em que o Presidente da República o assina e envia ao Congresso Nacional, para aprovação, e, às vezes, anos depois, quando o Congresso o aprova, já não o seja, ainda mais se a aprovação for condicional. Pode, ao final das contas, entender o Presidente da República, seja por não estar alinhado à diretriz adotada por seus antecessores, ou mesmo porque interpreta que as ressalvas efetuadas no Congresso desnaturaram a essência do tratado, que não é mais conveniente ao país obrigar-se por aquele tratado. Ou pode ainda entender que as ressalvas foram pertinentes, e ratificar o acordo com reserva aos dispositivos ressalvados pelo Congresso.³⁹³

Em verdade, não precisamos imaginar: o caso concreto está, “*mutatis mutandis*”, flagrantemente, em nossas mãos. A própria CVDT, que foi enviada ao Congresso Nacional, para aprovação, em 1992, só foi objeto do assentimento parlamentar em 2009, e, ainda, com ressalvas aos artigos 25 e 66, como já expusemos. Diante desse cenário, dezessete anos depois, poderia não mais ser conveniente sua ratificação, no entender do novo Presidente da República. Mas, diante da importância do tema, optou, o chefe do Poder Executivo, por acolher as ressalvas do parlamento, e apresentar, no instrumento de ratificação, reservas aos artigos 25 e 66.³⁹⁴

Após a ratificação, é necessário dar publicidade, no país, à versão, em língua portuguesa, do tratado internacional, tal qual ele deve ser cumprido por aqui; no caso, já com as reservas, se aceitas, atestando internamente o que já havia o

³⁹² Como exemplos de tratados internacionais submetidos ao Congresso Nacional, aprovados por este e, posteriormente, não ratificados pelo Presidente da República, podem ser mencionadas as Convenções sobre o Mar Territorial e a Zona Contígua, sobre o Alto Mar, sobre Pesca e Conservação dos Recursos Vivos do Alto Mar e sobre a Plataforma Continental, concluídas em Genebra, a 29/04/1958, as quais foram aprovadas/“resolvidas definitivamente” pelo Congresso Nacional em 1968 – MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 251 e 468-469.

³⁹³ A reserva também é ato privativo do Presidente da República, dentro de sua competência para celebrar tratados, sendo definida na CVDT (artigo 1º, “d”) como “... *uma declaração unilateral, qualquer que seja a sua redação ou denominação, feita por um Estado ao assinar, ratificar, aceitar ou aprovar um tratado, ou a ele aderir, com o objetivo de excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado em sua aplicação a esse Estado*”.

³⁹⁴ A aprovação se deu pelo Decreto Legislativo nº 496/2009, e o depósito do instrumento de ratificação se deu em 25/09/2009.

Poder Executivo feito, internacionalmente, com a ratificação. É o que se convencionou denominar de **promulgação**.³⁹⁵

Como destaca MELLO, os efeitos da promulgação consistem em: tornar o tratado executório no plano interno; e atestar a regularidade do processo legislativo.³⁹⁶

Há divergência doutrinária, no entanto, em relação ao efetivo papel, e até à necessidade, da promulgação, entre os tributaristas.³⁹⁷

Tal divergência, atrelada à análise de qual norma efetivamente “introduz” o tratado no ordenamento jurídico nacional, aliada a outras, com destaque para as referentes aos limites da atuação do Congresso Nacional e à possibilidade de celebração de tratados internacionais sem assentimento parlamentar – os chamados “acordos executivos” – serão objeto de análise nos subitens seguintes, considerando a disciplina geral dos tratados internacionais, as peculiaridades dos tratados internacionais em matéria tributária e aduaneira, assim como as hipóteses em que, eventualmente, se poderia admitir a celebração de “acordos executivos”.

Alerte-se, por fim, para o fato de que, apesar de se estar, aqui, a discutir o procedimento de incorporação de tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro, as considerações externadas, em parte, seriam também válidas para outros Estados que são partes na CVDT, naquilo em que a ela remetemos.

3.4.2 Tratados internacionais em geral

Para que se possa discutir o rito de incorporação, no Brasil, de tratados internacionais, há que se atentar, antes, para o momento em que passa a existir o tratado.

O que se tem, ao final de uma negociação internacional, bilateral ou multilateral, é um texto acordado pelas partes, ou, nas palavras de REZEK, “... *mera sintonia entre pontos de vista*”, e que ainda não constitui um tratado, em razão da

³⁹⁵ A CVDT, por exemplo, foi promulgada pelo Decreto nº 7.030/2009.

³⁹⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 241.

³⁹⁷ P. B. CARVALHO, por exemplo, afirma que o decreto de promulgação “... *disto de ser uma providência necessária*”, e que serve, pura e simplesmente para regulamentar o decreto legislativo, conferindo-lhe maior operatividade – *Tratados Internacionais em Matéria Tributária – Estudo de um Caso Concreto*, in AMARAL (coord.), **Tratados...**, *op. cit.*, p. 262-265.

falta do “*animus contrahendi*”, ou seja, da vontade de criar autênticos vínculos obrigacionais entre as partes pactuantes.³⁹⁸

O texto do tratado, redigido nos idiomas acordados, deve ser autenticado, em regra, mediante assinatura das autoridades competentes – Chefe de Estado, Chefe de Governo, Ministro das Relações Exteriores ou representantes acreditados/plenipotenciários – conforme artigo 7º da CVDT. O procedimento de assinatura/autenticação do texto é internacional, e previsto no artigo 10 da CVDT:

Artigo 10. Autenticação do texto. O texto de um tratado é considerado autêntico e definitivo: (a) mediante o processo previsto no texto ou acordado pelos Estados que participam da sua elaboração; ou (b) na ausência de tal processo, pela assinatura, assinatura **ad referendum** ou rubrica, pelos representantes desses Estados, do texto do tratado ou da Ata Final da Conferência que incorporar o referido texto.

Nasce, assim, o tratado, com a **assinatura**, salvo se acordado diversamente pelas partes. Em nosso país, de acordo com o artigo 84, VIII, a competência para assinar é do Presidente da República, sujeitando-se o ato a referendo do Congresso Nacional.

Como assevera BORGES:

Uma vez celebrado o tratado, está o Congresso Nacional vinculado a referendá-lo ou não, ou seja, já produz efeito – o dever-poder de analisá-lo – impossível sem o prévio aperfeiçoamento existencial das normas convencionais, ou seja, sem o seu ingresso na ordem jurídico-positiva estatal e interestatal. Trata-se, pois, de ato juridicamente existente. As fases subsequentes dizem respeito aos requisitos de eficácia (não de existência) do tratado.³⁹⁹

São inegáveis os efeitos da assinatura, ainda que “*ad referendum*”, tanto na ordem interna, como destacado, quanto no plano internacional, tendo, o Estado, a obrigação de não frustrar o objeto e a finalidade do tratado antes de sua entrada em vigor – artigo 18 da CVDT:⁴⁰⁰

Artigo 18. Obrigação de Não Frustrar o Objeto e Finalidade de um Tratado antes de sua Entrada em Vigor. Um Estado é obrigado a abster-se da prática de atos que frustrariam o objeto e a finalidade de um tratado, quando: (a) tiver assinado ou trocado instrumentos constitutivos do tratado, sob reserva de ratificação, aceitação ou aprovação, enquanto não tiver manifestado sua intenção de não se tornar parte no tratado; ou (b) tiver expressado seu consentimento em obrigar-se pelo tratado no período que

³⁹⁸ **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 18.

³⁹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 236.

⁴⁰⁰ O artigo 25 da CVDT dispõe ainda sobre aplicação provisória do tratado, antes de sua vigência. Mas, recorde-se, tal artigo foi objeto de reserva, pelo Brasil.

precede a entrada em vigor do tratado e com a condição de esta não ser indevidamente retardada.

E, nesse momento, cabe uma advertência. Não se deve confundir a data de existência/validade de um tratado internacional com a data de início de sua vigência, geralmente estabelecida no próprio texto do tratado, tanto no que se refere aos signatários que venham a ratificá-la, quanto no que pertine aos Estados que a ela posteriormente manifestem adesão. Sobre isso, trataremos adiante, ao analisar a ratificação.

Mas, apesar de existente o tratado, com a assinatura “*ad referendum*”, a expressão do consentimento definitiva, no caso brasileiro, demanda prévia autorização do Congresso Nacional, exatamente aquela referida no artigo 49, I, da Constituição Federal. Deve, então, o Presidente da República, enviar ao Congresso Nacional uma cópia autêntica do tratado, acompanhada de Exposição de Motivos.⁴⁰¹

Caso a língua portuguesa não seja um idioma autêntico do tratado internacional, deverá ser providenciada uma versão oficial do tratado, em nosso idioma, para envio ao Congresso Nacional.

No Congresso, a Mensagem do Presidente da República é recebida, seguindo-se, em regra, a análise (a) na Câmara dos Deputados, na qual o texto passa pela Comissão Permanente de Relações Exteriores e de Defesa Nacional (conforme artigo 32, XV, “c”, do Regimento Interno da Câmara, aprovado pela Resolução nº 17, de 21/09/1989, com a redação dada pela Resolução nº 20, de 17/03/2004); pela Comissão Permanente de Constituição e Justiça e de Redação (artigo 53, III, do Regimento Interno da Câmara, também com a redação dada pela Resolução nº 20/2004); e pelas comissões temáticas relativas à matéria do tratado; e (b) no Senado Federal, onde o presidente da casa poderá, ouvidas as lideranças, conferir às comissões competência para apreciar terminativamente os tratados internacionais (artigo 91, § 1º, I, do Regimento Interno do Senado, aprovado pela Resolução nº 93, de 27/11/1970); e (c) encerradas as votações e aprovado o texto do tratado internacional, o presidente do Senado Federal promulga o Decreto Legislativo referente à aprovação, e o encaminha para publicação (artigo 48, XXVIII,

⁴⁰¹ Deixamos para o subitem 3.4.4, p. 191-199, a discussão sobre o enigmático complemento ao artigo 49, I, incluído pela Constituição de 1988 – “... *que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*” – por ser tema ligado à possibilidade ou não de “acordos executivos”, no país.

do Regimento Interno do Senado). Rejeitado o texto, cabe apenas a comunicação, mediante mensagem, ao Presidente da República.⁴⁰²

CACHAPUZ DE MEDEIROS aponta que vários juristas, como Clóvis Beviláqua e Antonio Augusto Cançado Trindade, defendem que o Congresso Nacional deve aprovar ou rejeitar “*in totum*” o texto do tratado, enquanto outros, como Carlos Maximiliano e Wilson Accioli de Vasconcelos, propugnam pela possibilidade de o parlamento emendar o texto dos tratados internacionais. Sobre o tema, entendemos que não compete ao Congresso Nacional efetivamente emendar o tratado, no sentido de alterar seu texto, porque isso implicaria necessidade de renegociação, e acordamos com MELLO, no sentido de que a melhor posição é a de Pontes de Miranda, que sustenta ser possível apenas a apresentação de restrições a determinados dispositivos do tratado, a serem encaradas como reservas, pelo Poder Executivo, na ratificação, desde que cabíveis. Aliás, foi exatamente o que narramos que ocorreu com a CVDT, em relação aos artigos 25 e 66.⁴⁰³

A análise parlamentar, no Brasil, culmina na **aprovação** do texto do tratado pelo Congresso Nacional, providência de caráter interno, que constitui condição para a ratificação do tratado, pelo Poder Executivo, na ordem internacional. Até aí, não há relevante controvérsia. O próprio texto-padrão dos decretos legislativos utiliza sempre o verbo “aprovar”.

Em Direito Internacional, é absolutamente corriqueiro referir-se a essa etapa/providência como “aprovação”, visto que é cediço, para os internacionalistas, o entendimento de que a expressão constitucional “resolver definitivamente” é, como já demonstrado no subitem anterior, totalmente inadequada para descrever a atividade parlamentar em relação aos tratados.⁴⁰⁴

Na área tributária, entretanto, há uma tendência de acentuar o papel do decreto legislativo, com apego à expressão “resolver definitivamente”. P. B. CARVALHO, por exemplo, afirma que não seriam os tratados que revogam ou

⁴⁰² REZEK, **Direito Internacional**..., *op. cit.*, p. 65; e TREVISAN, **Tratados Internacionais**..., *op. cit.*, p. 372-373.

⁴⁰³ CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados**..., *op. cit.*, 438-440; e MELLO, **Curso**..., *op. cit.*, p. 238.

⁴⁰⁴ Utilizam, v.g., o termo “aprovação”: MELLO, **Curso**..., *op. cit.*, p. 232; REZEK, **Direito Internacional**..., *op. cit.*, p. 64-65; MAZZUOLI, **O Congresso não resolve**..., *op. cit.*, p. 1021; AMARAL JÚNIOR, **Introdução ao Direito**..., *op. cit.*, p. 57; e CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados**..., *op. cit.*, 383.

modificam a legislação interna, “... *mas sim os decretos legislativos que os ratificam, incorporando-os à ordem jurídica brasileira*”.⁴⁰⁵

Como dissemos, o decreto legislativo não ratifica o tratado, mas autoriza o Presidente da República a fazê-lo, na ordem externa. Até aí, mero equívoco na utilização de terminologia técnica internacional, ou simples uso atécnico de sinonímia, que, diga-se, não são perpetrados apenas pelo consagrado professor paulista.⁴⁰⁶

Mas a efetiva divergência refere-se à abrangência da expressão “incorporar à ordem jurídica brasileira”. E aqui a discussão é apenas aparentemente terminológica. Em verdade, está em análise o entendimento sobre qual é o papel do decreto legislativo na incorporação do tratado ao ordenamento jurídico nacional.⁴⁰⁷

A pergunta que deve ser feita, para visualização de tal papel, é a seguinte: o que muda, no cenário de incorporação do tratado, ou mesmo da expressão do consentimento, com a emissão do decreto legislativo, pelo parlamento ? Nossa resposta é peremptória: “nada”.

Como vimos, o tratado já existia, e inclusive obrigava – conforme artigo 18 da CVDT – o Estado a se abster da prática de atos que frustrariam seu objeto e sua finalidade. Após a edição do decreto legislativo, o tratado continua existindo, e continua o Estado sujeito à mesma obrigação. E será eternamente sujeito apenas a

⁴⁰⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 74 e 79.

⁴⁰⁶ A título exemplificativo, cite-se AMARAL, que faz menção ao “... *decreto legislativo pelo qual se manifesta a ratificação do acordo ou convenção...*” – Os Tratados Internacionais..., *op. cit.*, p. 78; e MORAES, que menciona a necessidade de “... *ratificação pelo Parlamento dos atos e tratados internacionais*” – Tratados Internacionais na Constituição..., *op. cit.*, p. 40. Não temos dúvida, até pelo teor integral dos textos aqui referidos, de que os três juristas conhecem a distinção entre a ratificação, procedimento internacional a cargo do Presidente da República, e aprovação ou “referendum”, que corresponde ao assentimento parlamentar, ou, nos termos da Constituição, ao “resolver definitivamente”. Registramos que nossa ressalva, em relação ao tema, é apenas terminológica.

⁴⁰⁷ E, como pano de fundo, a posição – monista, dualista ou “temperada” – dos juristas que discutem o tema. Veja-se, por exemplo, que “... *a teoria dualista, que espousa a separação absoluta entre a ordem interna e a internacional, acarreta como corolário a necessidade de promulgar tratados para que estes, embora já existentes no plano internacional, tenham validade no território nacional*” – João Grandino RODAS, **A publicidade dos tratados internacionais**, p. 199. E que tal fenômeno de recepção das normas internacionais, em um modelo dualista, pode ser encarado de diversas formas, considerando a “acolhida do tratado” – que TÔRRES denomina “incorporação” e SCHOUERI trata como “adoção” – ou a transformação do tratado em norma interna – que tanto TÔRRES quanto SCHOUERI designam como “transformação” – TÔRRES, *Aplicação dos Tratados...*, *op. cit.*, p. 145; e SCHOUERI, *Notas sobre os Tratados Internacionais...*, *op. cit.*, p. 212. Assim, há que se compreender que cada jurista analisa o fenômeno com suas “lentes”, o que os leva, muitas vezes, a enxergar objetos diferentes, em forma e conteúdo.

ela se o Presidente da República optar por não ratificar o compromisso na ordem internacional.

Como afirma, objetivamente, BORGES,

O ato do Congresso Nacional, referendando-o, não constitui requisito de existência, mas de eficácia do tratado. Aliás o próprio referendo já é efeito da celebração do tratado. [...] Seria uma solução teratológica pretender que o tratado, ato plurilateral interestatal, somente existiria a partir de atos unilaterais de direito nacional [...]. Tampouco deverá ser aceita, por motivos análogos, a tese de que, da aprovação do Congresso, resulta a transformação do tratado em direito interno. É manipulação indevida da metáfora espacial: direito interno/direito internacional. E não se dá aí transformação alguma. Forma e substância do tratado continuam inalteradas.⁴⁰⁸

Pode-se alegar, contudo, que, eventualmente, surgiriam dois elementos novos, com a publicação do decreto legislativo: (a) passaria a existir uma versão oficial em língua portuguesa do tratado – caso o idioma já não fosse um dos presentes nas versões autênticas pactuadas; e (b) haveria conhecimento do tratado e sua aprovação por parte dos representantes do povo e da federação.

Daí P. B. CARVALHO afirmar, já caminhando “da incorporação” ou da “existência”/“validade” para “a vigência”, que:

O decreto legislativo aparece como estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no mesmo nível hierárquico das demais leis. Aprovado por maioria simples, segundo os regimentos internos das duas Casas do Congresso, não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Senado que o manda publicar. Adquire grande relevância no direito brasileiro como forma de introdução do conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo.

[...] É implícito reconhecer, nesses termos, que o Poder Legislativo poderá perfeitamente manifestar sua desaprovação, devolvendo o assunto ao Presidente da República, também por intermédio da mensagem. Agora, se a matéria obtiver o assentimento da maioria dos representantes do povo, assim na Câmara, como no Senado, a forma legislativa própria é a do decreto legislativo que, **uma vez publicado no Diário Oficial da União, imprimirá vigência a todos os seus dispositivos.**⁴⁰⁹

Ocorre que os decretos legislativos publicados no Diário Oficial da União (D.O.U.) não contêm o texto integral, em língua portuguesa, dos tratados internacionais.⁴¹⁰

⁴⁰⁸ Curso..., *op. cit.*, p. 237.

⁴⁰⁹ Tratados Internacionais em Matéria Tributária..., *op. cit.*, p. 256. Grifo nosso.

⁴¹⁰ Como registra CACHAPUZ DE MEDEIROS, “O Decreto Legislativo é publicado no Diário Oficial da União e no Diário do Congresso Nacional, Seções I e II, sendo que somente na Seção II (Senado Federal) é acompanhado do texto do tratado internacional, encerrando, assim, a participação do Poder Legislativo” – O poder de celebrar tratados..., *op. cit.*, 466. Veja-se, por exemplo, o

Ademais, a premissa de publicação no D.O.U. é imprecisa em relação ao que se considera efetivamente como “publicação”. Mereceria corrigendas a afirmação se a referência fosse à vigência a todos os dispositivos do tratado. Se a referência, contudo, for ao texto do decreto legislativo, é de se acordar que ele realmente foi publicado no D.O.U., e até se poderia comentar que já está “vigente”, com seus dois comandos: um que aprova o tratado, e outro, utilizado, em regra, pelo parlamento, que informa que estão sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer ajustes complementares que possam “... *acarretar encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”.⁴¹¹

Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, que aprova o principal tratado discutido neste estudo, a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, e foi publicado na página 1, da Seção 1, do D.O.U. de 19/12/1994, ali não constando o texto do tratado, mas simples menção a estar “... *publicado no D.C.N. (Seção II) de 17/12/1994*”. Ou o importante e curto texto do Tratado de Assunção, constitutivo do MERCOSUL, que foi assinado/autenticado em português e espanhol, mas também não consta na publicação da Seção 1, página 1, do D.O.U. de 26/09/1991, no qual figura o Decreto Legislativo nº 197/1991, que o aprova, remetendo ao “*D.C.N. (seção II) de 26/09/1991*”. Ou, ainda, a própria CVDT, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 496/2009, publicado no D.O.U. de 20/07/2009, Seção 1, página 6, que traz apenas o texto do decreto legislativo, dispondo que o anexo, com o texto da convenção, “... *está publicado no D.S.F. de 28/05/2009*”.

⁴¹¹ É importante destacar que não estamos, aqui, a afirmar que eventual norma publicada no D.C.N., ou no D.S.F., não possa ser considerada como “publicada”. Os referidos diários são “informativos das atividades do parlamento”, e se destinam a publicar “... *as atas das sessões plenárias e de comissões, normas promulgadas, atos administrativos e outras informações*” (grifo nosso), sendo que nas atas são publicados “... *os discursos, os textos integrais de projetos, pareceres, matérias legislativas e outros documentos lidos na sessão plenária*” – disponível em <<http://legis.senado.gov.br/diarios/PublicacoesOficiais>>, acesso em: 01 jul. 2016. Estamos, sim, a defender que as matérias de conteúdo normativo que são objeto de promulgação pelo Senado, sem a participação do Poder Executivo, e publicadas em tais diários, são apenas aquelas nas quais não é necessária nenhuma providência posterior. Em relação ao Decreto Legislativo, isso é verdade: o Poder Executivo não tem nenhuma providência mais a tomar em relação a ele. Contudo, em relação ao tratado, sem providência posterior do Poder Executivo, a aprovação pelo decreto legislativo e a sua promulgação, pelo Senado, serão eternamente inócuas, vazias. Assim, a publicação do texto do tratado, no D.C.N. ou no D.S.F., é efetuada com a mesma finalidade da relativa a projetos normativos enviados para sanção, não havendo que se falar em incorporação, nem na “lente” dualista adotada por P. B. CARVALHO, que, na classificação de GRUPENMACHER, corresponderia ao “dualismo extremado”, dentro dos “temperos” aos quais já nos referimos neste estudo: “*A tendência atual (...) é condicionar a ratificação à prévia aprovação do legislativo. (...) Nos países, como é o caso do Brasil, que adotam tal sistemática, não há necessidade de lei formal reproduzindo o texto convencional, o que de resto refletiria uma opção pelo dualismo extremado, mas há a necessidade de referendo do Poder Legislativo, o qual tem o efeito de, aprovando as disposições de tratados, autorizar o chefe de Estado a ratificá-los; é o caso que ora se denomina de dualismo moderado*” – **Tratados Internacionais...**, op. cit., p. 69. Em relação ao tema, COELHO é contundente na crítica a P. B. CARVALHO e a outros que defendem que o tratado passa a existir com o decreto legislativo, afirmando que, segundo o artigo 98 do Código Tributário Nacional, é “... *desnecessária sua introdução no sistema jurídico interno por ato legislativo específico, contrariamente ao que pensam o Prof. Paulo de Barros Carvalho e seus numerosos epígonos*” – **Curso...**, op. cit., p. 574. Há que se amenizar as críticas, porque as “lentes” dos juristas são de graus diferentes: enquanto P. B. CARVALHO se refere à “existência interna”, a seu entender derivada do decreto legislativo, ou nele incorporada, distinguindo-a da “existência internacional”, em visão dualista “extremada” – com o perdão da “temperada” expressão – COELHO fala simplesmente em existência, aqui ou acolá, porque entende o tratado,

Nenhum dos comandos do decreto legislativo dirige-se ao povo brasileiro, que não edita ajustes complementares nem conclui a celebração do tratado, mas, sim, ao Poder Executivo. Por isso chega a afirmar George Augusto NIARARDI que o teor do decreto legislativo sequer teria natureza normativa, mas simplesmente de “manifestação das Casas do Poder Legislativo”:

O Tratado Internacional ainda não foi incorporado ao ordenamento jurídico pátrio, pois carece da confirmação pelo poder competente. *Ratificare nequit quis, quod non suo nomine gestum*. O Decreto Legislativo promulgado pelo Presidente do Congresso Nacional não é lei, pois seu processo, embora similar ao legislativo, é, na realidade, uma mera manifestação das Casas do Poder Legislativo [...]. Nos mesmos termos, resolver definitivamente é expressar a vontade dos mandantes (povo) [...].⁴¹²

E sendo mera manifestação, restaria plenamente justificado que o decreto legislativo fosse promulgado pelo próprio Presidente do Senado Federal, sem a necessidade de sanção/providência presidencial. Aliás, atente-se para o importante fato de que o Presidente do Senado não promulga o tratado, mas o “decreto legislativo”.

Ademais, admitir-se que o decreto legislativo se reveste das características de lei, e subtrair-lhe a possibilidade de análise posterior pelo Poder Executivo, nos termos da sanção presidencial, equivaleria a promover ruptura no equilíbrio de poderes constitucionalmente consagrado. Sendo o decreto legislativo um instrumento que atesta a manifestação de vontade do Congresso Nacional – no caso, uma autorização para que o Presidente da República leve adiante o consentimento precariamente manifestado na assinatura – resta plenamente justificada a desnecessidade de sanção/providência presidencial, mas isso seria incompatível com a conclusão de que a promulgação pelo Presidente do Senado

e não o decreto legislativo, como a fonte de direito. A crítica que aqui fazemos não tem por objetivo confrontar um objeto visto de diferentes “lentes”, mas verificar as possibilidades de análise dentro de uma mesma “lente”. Por isso reiteramos que, ainda que se adote a “lente” dualista que demanda uma “existência interna” diferenciada da própria existência do tratado, tal “existência interna” não seria decretada com uma aprovação de texto que demanda ulterior providência por parte da Presidência da República. Nesse sentido, a “promulgação do decreto legislativo” está longe de constituir ou de se confundir, ainda que analogicamente, com aquela “promulgação” a que se referem os artigos 65 e 66 da Constituição Federal de 1988.

⁴¹² O “iter” de elaboração dos Tratados Internacionais no Brasil, in AMARAL (coord.), **Tratados...**, op. cit., p. 136. A expressão em latim significa: “Ninguém pode ratificar o que não foi feito em seu nome”. Registramos, entretanto, discordância em relação ao autor, quando ele restringe o papel do Congresso Nacional à análise de constitucionalidade, pois não nos parece ser esse o objetivo principal da análise efetuada no parlamento.

Federal insira norma com estatura de lei, como veremos adiante, no ordenamento nacional.⁴¹³

Merece reparos, assim, a conclusão, basicamente presente, no Brasil, na doutrina tributária, e ausente entre os principais internacionalistas, de que “... as disposições contidas em tratado internacional firmado pelo Brasil passam a valer na ordem jurídica interna a partir do dia da publicação, no Diário Oficial, do decreto legislativo que aprovou seu conteúdo”, ainda mais quando o “valer” caminhar da “existência” para a “vigência”.⁴¹⁴

E mesmo entre os principais estudiosos dos temas internacionais tributários, o entendimento não é nesse sentido, mas pela necessidade de posterior ratificação e promulgação, para vigência interna. Ensina XAVIER que:

A fase constitutiva ou da celebração inicia-se com o referendo do Congresso Nacional, que tem por objeto o texto autenticado e por conteúdo autorizar o Presidente da República a ratificar o tratado. [...] O referendo do Congresso Nacional reveste, assim, a natureza de uma autorização para ratificação. [...]

[...] A terceira fase do procedimento de celebração de tratados é a fase integrativa da eficácia, que abrange a promulgação e a publicação. A promulgação, por ato do Presidente da República, é ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão. A promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo efeitos “*ex tunc*” com relação às datas previstas no tratado para vigência deste (Parecer Normativo CST nº 3/79) (*sic*).⁴¹⁵

Na mesma linha, BORGES defende que após a ratificação, na ordem internacional:

Dá-se a promulgação do tratado, por decreto presidencial. A promulgação torna pública a existência do tratado. Essa publicação é feita no Diário Oficial da União. Porém o que é importante: são atribuídos efeitos “*ex tunc*” (retrospectivos) com relação às datas previstas no próprio tratado para a sua vigência.⁴¹⁶

⁴¹³ Veja-se que a promulgação, pelo Presidente do Senado, de ato com estatura legal, somente ocorrerá se houver sanção presidencial tácita ou rejeição de veto presidencial, e posterior omissão do Presidente da República na promulgação (Constituição Federal de 1988, artigo 66, §§ 5º e 7º). Não se pode, então, conceber que se atribua estatura legal ao decreto legislativo, e que este seja incorporado ao ordenamento jurídico nacional sem a participação final – diga-se, decisiva e discricionária – do Poder Executivo.

⁴¹⁴ P. B. CARVALHO, *Tratados Internacionais em Matéria Tributária...*, *op. cit.*, p. 265. No mesmo sentido, MELO – **Curso de Direito Tributário**, p. 186; e Ricardo Lobo TORRES, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 48-49.

⁴¹⁵ **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 106-107.

⁴¹⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 238-239.

TÔRRES, apesar de defender que o decreto legislativo de aprovação incorpora o tratado ao ordenamento jurídico brasileiro, não relaciona a vigência do tratado nem ao decreto legislativo, nem ao decreto presidencial de promulgação, em raciocínio que não destoa de forma substancial dos pioneiros do Direito Internacional Tributário no Brasil:

Em resumo, o tratado é recepcionado na ordem interna não mediante o ato final – o Decreto do Presidente da República – mas, quando presente o Decreto Legislativo oriundo do Congresso Nacional, tenha-se a respectiva ratificação. Por isso, o início do prazo de vigência da Convenção, a partir do qual os interessados poderão reclamar os compromissos assinados pelos Estados-Partes, não decorre do ato administrativo, que, consuetudinariamente, a título de conferir-lhe publicidade e execução, pretende servir como pressuposto de validade, pelo procedimento. A vigência do acordo começará a contar exclusivamente a partir do ato de ratificação, marco de comprometimento do Estado pelas disposições convencionais, como previsto no corpo do tratado, pela aprovação mediante o Decreto Legislativo expedido pelo Congresso Nacional.⁴¹⁷

Assim, o decreto legislativo, além de não demarcar critério de existência do tratado, em nada contribui para a identificação da data de início da vigência, e nem altera a estatura ou o conteúdo do tratado já existente, e submetido ao parlamento simplesmente para “*referendum*”. E a resposta positiva do parlamento constitui tão somente uma autorização para que o Presidente da República possa manifestar em definitivo o consentimento, na ordem internacional, por meio da **ratificação**.

Como já advertimos, os requisitos para a vigência internacional de um tratado são estabelecidos, em regra, no próprio texto do tratado. E o início da vigência de um tratado, para qualquer Estado signatário ou aderente, jamais ocorrerá antes da entrada em vigor internacional do próprio tratado, nem antes da expressão definitiva do consentimento desse Estado em se obrigar pelo tratado, com a ratificação. Veja-se o que dispõe o artigo 24 da CVDT:

1. **Um tratado entra em vigor na forma e na data previstas no tratado ou acordadas pelos Estados negociadores.**
2. **Na ausência de tal disposição ou acordo**, um tratado entra em vigor tão logo o **consentimento** em obrigar-se pelo tratado seja manifestado por todos os Estados negociadores.
3. Quando o **consentimento** de um Estado em obrigar-se por um tratado for manifestado **após sua entrada em vigor**, o tratado entrará em vigor em relação a esse Estado **nessa data**, a não ser que o tratado disponha de outra forma.

⁴¹⁷ Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas, p. 397-398; e Aplicação dos Tratados..., *op. cit.*, p. 150-151.

4. Aplicam-se desde o momento da adoção do texto de um tratado as disposições relativas à autenticação de seu texto, à manifestação do consentimento dos Estados em obrigarem-se pelo tratado, à maneira ou à data de sua entrada em vigor, às reservas, às funções de depositário e aos outros assuntos que surjam necessariamente antes da entrada em vigor do tratado.⁴¹⁸

E, exemplificando a forma pela qual os tratados estabelecem tais requisitos, tome-se a própria CVDT, que estabeleceu as regras de vigência internacional e para cada Estado signatário ou aderente, em seu artigo 84:

1. A presente Convenção entrará em **vigor no trigésimo dia que se seguir à data do depósito do trigésimo quinto instrumento de ratificação ou adesão.**
2. **Para cada Estado que ratificar a Convenção ou a ela aderir após o depósito do trigésimo quinto instrumento** de ratificação ou adesão, a Convenção entrará em vigor no **trigésimo dia após o depósito**, por esse Estado, de seu instrumento de ratificação ou adesão.⁴¹⁹

No Brasil, a CVDT foi aprovada pelo parlamento, com as ressalvas efetuadas no Decreto Legislativo nº 496/2009, em 20/07/2009, autorizando o presidente a ratificar a convenção, o que foi feito, convertendo-se as ressalvas em reservas, mediante depósito do respectivo instrumento de ratificação, em 25/09/2009, data em que a convenção já estava em vigor internacional. Portanto, a CVDT entrou em vigor para o Brasil em 26/10/2009. E, a partir desse dia, o Brasil passou a poder ser responsabilizado internacionalmente em caso de descumprimento do tratado, independentemente de ter ou não adotado providências necessárias à publicação do tratado em seu território, bastando que tenha respeitado os requisitos nacionais para expressar internacionalmente o consentimento definitivo.

Esclarecido que, após a ratificação, e na forma estabelecida no tratado, ou na CVDT, o Estado já responde internacionalmente, por estar em vigor internacional o tratado, inclusive para tal Estado, cabe retornar ao tópico em que tratávamos da publicidade.

É preciso tornar pública a existência do tratado, já aperfeiçoado – aprovado e ratificado. E isso é feito por um decreto presidencial, publicado no Diário Oficial da União, sendo denominado o procedimento de **promulgação**.

⁴¹⁸ Grifos nossos.

⁴¹⁹ Grifos nossos.

REZEK revela que a promulgação não constitui reclamo constitucional, sendo “... *produto de praxe tão antiga quanto a independência e os primeiros exercícios convencionais do Império*”.⁴²⁰

Poderíamos complementar a afirmação do ex-ministro do STF, e membro da Corte Internacional de Justiça, sustentando que a publicidade constitui um reclamo constitucional, e a promulgação, essa sim, sem previsão expressa no texto constitucional, quando se refere a tratados, pode ser materializada no momento da publicação.⁴²¹

Mas é desnecessário o complemento, porque o próprio REZEK, apesar de apontar a origem tradicional do instituto, assevera que “... *um tratado regularmente concluído depende dessa publicidade para integrar o acervo normativo nacional, habilitando-se ao cumprimento por particulares e governantes, e à garantia de vigência pelo judiciário*”. E a distinção entre publicidade e promulgação só é feita pelo internacionalista porque os chamados “acordos executivos”, ou “acordos em forma simplificada”, sobre os quais trataremos no subitem 3.4.4, são apenas publicados, sendo inexistente a promulgação, justamente pela ausência de assentimento parlamentar.⁴²²

Apesar da polêmica que ainda envolve a questão, aqui destacada, há posicionamento dominante, hoje, doutrinário e jurisprudencial, no sentido de que o decreto de promulgação é que torna o tratado vigente e aplicável na ordem interna. MELLO afirma que “... *os efeitos da promulgação consistem em tornar o tratado executório no plano interno e constatar a regularidade do processo legislativo*” (sic); e destaca que a executoriedade do tratado “... *só é possível, no plano interno, com a publicação que leva ao conhecimento de todos a existência daquela norma*

⁴²⁰ **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 79. É oportuno salientar que também a utilização de decreto legislativo para a aprovação parlamentar e a promulgação deste unicamente pelo Senado não são constitucionalmente estabelecidas, nem consta no corpo da Constituição a estatura adquirida pelos tratados internacionais. A Constituição Federal de 1988 perdeu a oportunidade de detalhar a relação entre o direito internacional e o direito interno, e a forma de incorporação de tratados ao ordenamento nacional. Mas não se pode, diante da omissão constitucional, imputar tratamento de “lei” ao decreto legislativo, no que se refere à estatura, e tratamento de norma interna do Congresso, no que se refere à promulgação.

⁴²¹ MELLO registra que, em alguns países, como a França e os Estados Unidos da América, utiliza-se a “promulgação tácita”, que consiste na simples publicação do texto do tratado – **Curso...**, *op. cit.*, p. 241.

⁴²² **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 78-79. Subitem 3.4.4, p. 191-199.

internacional”, embora no âmbito internacional ela já seja obrigatória antes da publicação.⁴²³

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou especificamente sobre o tema, na apreciação da ADIn nº 1.480/DF:

[...] O exame da vigente Constituição Federal permite constatar que a execução dos tratados internacionais e a sua incorporação à ordem jurídica interna decorrem, no sistema adotado pelo Brasil, de um ato subjetivamente complexo, resultante da conjugação de duas vontades homogêneas: a do Congresso Nacional, que resolve, definitivamente, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (CF, art. 49, I) e a do Presidente da República, que, além de poder celebrar esses atos de direito internacional (CF, art. 84, VIII), também dispõe - enquanto Chefe de Estado que é - da **competência para promulgá-los mediante decreto**. O **iter procedimental de incorporação** dos tratados internacionais - superadas as **fases prévias da celebração da convenção internacional, de sua aprovação congressional e da ratificação pelo Chefe de Estado - conclui-se com a expedição, pelo Presidente da República, de decreto**, de cuja edição derivam **três efeitos básicos** que lhe são inerentes: (a) a **promulgação** do tratado internacional; (b) a **publicação oficial** de seu texto; e (c) a **executoriedade do ato internacional**, que passa, então, e somente então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno [...] (*sic*).⁴²⁴

Com o procedimento adotado no Brasil, a promulgação, e a respectiva executoriedade do tratado, no país, poderá ocorrer em data posterior à vigência do tratado para o país, na ordem internacional. E isso faria com que, nacionalmente, o cidadão ainda não estivesse obrigado pelo teor do tratado, enquanto, internacionalmente, o país já respondesse pelo descumprimento.

Exemplificando concretamente: o Brasil depositou o instrumento de ratificação da CVDT, como exposto, em 25/09/2009, tendo a convenção entrado em vigor para o Brasil em 26/10/2009. Ocorre que o decreto de promulgação foi publicado somente em 15/12/2009.

Poderia o Brasil ser responsabilizado, na ordem internacional, por descumprir a CVDT, de 26/10 a 14/12/2009 ? A resposta é positiva, pois não foi feita ressalva alguma no decreto de promulgação que indicasse a aplicação retroativa,

⁴²³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 241. Na mesma linha, CACHAPUZ DE MEDEIROS – **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 470; RODAS – **A publicidade dos tratados internacionais**, p. 199-200; MAZZUOLI – ao comentar o texto do artigo 84, VIII, da Constituição Federal – As características elementares da ratificação, *in* CANOTILHO, MENDES, SARLET e STRECK (coord.), **Comentários à Constituição do Brasil**, p. 1245; XAVIER – **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 107; CARRAZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 232; e GRUPENMACHER – **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 66.

⁴²⁴ Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF, Pleno, Rel. Min. Celso de MELLO, maioria, DJ de 18 mai. 2001 (grifo nosso) – disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>, acesso em: 01 jul. 2016.

embora isso se pudesse deduzir, na linha que expusemos ser defendida por José BORGES e XAVIER.⁴²⁵

E a linha defendida pelos pioneiros tributaristas/internacionalistas respeita o próprio teor do decreto de promulgação, que indica a data do depósito do instrumento de ratificação e que o tratado será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém, o que inclui os comandos relativos a vigência para Estados que ratificarem/aderirem. A vigência que consta ao final do decreto de promulgação, aclare-se, é tão somente do decreto de promulgação, e não do tratado.

Não há justificativa, assim, para que o Presidente da República, após o depósito do instrumento de ratificação, sabedor de que o tratado passará a vincular o Brasil na ordem internacional a partir da data “X”, postergue a promulgação de forma a criar uma desnecessária “*vacatio*”, que enseja a responsabilização, e até a credibilidade do país. Mas, mesmo que crie, é de se enfatizar que o tratado se aplica “... *tão inteiramente como nele se contém*”, como assegurado, em regra, no próprio decreto de promulgação.

Temos extrema dificuldade de conviver, juridicamente, com a aplicação, no país, de norma nacional de teor diverso ao do tratado internacional vigente, ainda que pela criação da referida “*vacatio*”, tratando com desdém a responsabilização do Estado na ordem internacional. Ora, se o tratado está vigente deve ser cumprido pelas partes contratantes: “*pacta sunt servanda*”. Não se concebe, juridicamente, ordenamento que defenda, ou até incentive o não cumprimento do que foi acordado, nacional ou internacionalmente.⁴²⁶

⁴²⁵ BORGES – **Curso...**, *op. cit.*, p. 237-238; e XAVIER – **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 107. A nosso ver, a tese adotada por BORGES, de que o tratado existe/vale desde sua celebração, ainda que a título precário, no plano internacional, é totalmente compatível com a que ele adota para a vigência, que deve ser contada da ratificação, também no plano internacional, salvo disposição em sentido diverso no próprio tratado.

⁴²⁶ Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO, após sustentar que o tratado internacional pode ser “substituído” por lei posterior elaborada pelo Congresso Nacional, inclui um parágrafo final a seu texto com os seguintes dizeres: “*A questão da responsabilidade internacional pelo descumprimento do tratado não vem, aqui, ao caso*” – Os Tratados internacionais em Face da Constituição de 1988, in AMARAL (coord.), **Tratados...**, *op. cit.*, p. 245. Kelsen, em texto preparado para servir de base a curso de inverno que não chegou a ministrar, na Universidade Autônoma do México, estabeleceu relação entre o “contrato” e o “tratado”, designando, com o termo “contrato” um estado de fato na ordem jurídica interna, e afirmando que, sob o nome “tratado”, o mesmo estado de fato existe, igualmente, no Direito Internacional, elegendo como termo comum entre ambos a palavra “convenção”, admitindo que o “*pacta sunt servanda*” possa constituir o fundamento de validade da convenção – **El Contrato y el Tratado analizados desde el punto de vista de la Teoría Pura del Derecho**, p. 1 e 55-57. O dever de cumprir o acordado – “*pacta sunt servanda*”, em Direito Internacional, insere-se na categoria que a CVDt denomina de

Identificadas as etapas do procedimento de incorporação de um tratado internacional, em geral, ao ordenamento jurídico nacional, e as principais discussões travadas em relação à matéria, cabe agora direcionar o estudo especificamente aos tratados internacionais sobre temas tributários e aduaneiros, principalmente relativos ao imposto de importação.

3.4.3 Tratados internacionais sobre matéria tributária/aduaneira

Há que se esclarecer, inicialmente, o que entendemos por tratados internacionais sobre matéria tributária e por tratados internacionais sobre matéria aduaneira, a partir da definição de Direito Aduaneiro exposta no item 1.4.3 deste estudo, e do esclarecimento, constante no mesmo tópico, de que há matérias que residem na área de intersecção entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, como o tema protagonista deste estudo: o imposto de importação.⁴²⁷

Os tratados internacionais sobre matéria tributária são, em regra, bilaterais, objetivando eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, ou disciplinar a colaboração administrativa sobre assuntos tributários. Contudo, há, ainda, tratados multilaterais, sobre temas especificamente tributários, bem como outros que, mesmo relacionados a assuntos diversos, possuem disposições relativas a temas tributários.⁴²⁸

“jus cogens”, normas imperativas de Direito Internacional geral, aceitas e reconhecidas pela comunidade internacional dos Estados – Salem Hikmat NASSER, *“Jus Cogens”* – Ainda esse Desconhecido, in **Revista Direito GV**, p. 165 – disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9658/Salem%20Hikmat%20Nasser.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 01 jul. 2016. E, para o bem – e a própria sobrevivência – do Direito Internacional, é de se esperar que não venha a existir nenhuma norma imperativa que sustente que os tratados não precisem, ou não devam ser cumpridos. REZEK, ao comentar o fundamento do direito internacional público, destaca que *“... é impossível, em absoluto, conceber que a mais rudimentar das comunidades sobreviva sem que seus integrantes se subordinem, quando menos, ao dever de honrar as obrigações livremente assumidas”* – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 3.

⁴²⁷ Subitem 1.4.3, p. 33-34.

⁴²⁸ XAVIER traz alguns exemplos de tratados internacionais multilaterais relacionados a matéria tributária, como a Convenção Nórdica, relativa ao imposto de renda, celebrada em 1984, por Dinamarca, Noruega, Suécia, Finlândia e Islândia – **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 96. Como exemplos de tratados que dispõem sobre temas diversos, mas contêm dispositivos tributários, podem ser citadas a Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas (CVRD) e a Convenção de Viena sobre Relações Consulares (CVRC), aprovadas, no Brasil, pelos Decretos Legislativos nº 103, de 18/11/1964, e nº 6, de 05/04/1967, e promulgadas pelos Decretos nº 56.435, de 08/06/1965, e nº 61.078, de 26/07/1967, respectivamente. A CVRD trata sobre temas tributários nos artigos 23, 28 e 34, e a CVRC, nos artigos 32, 39, 49, 50, 51, 60 e 66. O sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) traz relação de 33 *“Acordos para evitar a dupla tributação”* e de *“Acordo para intercâmbio de informações relativas a tributos”* com

A exemplo dos tratados internacionais sobre matéria tributária, os tratados internacionais sobre temas aduaneiros podem assumir diversas configurações – sejam eles bilaterais ou multilaterais: há acordos de cooperação aduaneira; acordos buscando a redução de tarifas ou a isenção de impostos aduaneiros e outros tributos, para determinados bens; acordos de complementação econômica; acordos que objetivam a integração, por meio da formação de zonas de livre comércio, uniões aduaneiras, mercados comuns ou uniões econômicas; e há aqueles que tratam de temas aduaneiros específicos.⁴²⁹

Por não estar ainda assentada a diferenciação entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, na doutrina brasileira, a maioria dos juristas classifica na categoria tributária significativa parcela dos tratados que, no presente trabalho, serão estudados dentro da disciplina aduaneira, por versarem sobre procedimentos aduaneiros e restrições à importação/exportação, ou por envolverem matéria aduaneira que seja reflexamente tributária, como a referente ao imposto de importação e ao imposto de exportação. Por certo que esta última categoria, além de aduaneira, é também tributária, a ela se aplicando a legislação tributária naquilo que não for especificamente disciplinado em matéria aduaneira.

XAVIER, há cerca de meio século, ao narrar a evolução histórica das Convenções Internacionais contra a Dupla Tributação, já afirmava que, há muito tempo, são celebrados tratados internacionais que, embora versem “... *essencialmente **matérias de outra natureza**, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias*”, encontrando exemplos nos “... *acordos de*

os Estados Unidos da América, disponíveis em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁴²⁹ O sítio “web” da RFB traz relação contendo 12 “*Acordos de cooperação aduaneira*” e 10 acordos de complementação econômica; disponíveis em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>>, acesso em: 01 jul. 2016. Como exemplo de acordo que objetiva a integração, pode ser citado o Tratado de Assunção, constitutivo do MERCOSUL, aprovado, no Brasil, pelo Decreto Legislativo nº 197/1991, e promulgado pelo Decreto nº 350/1991. Na categoria de “*acordos buscando a redução de tarifas ou a isenção de impostos aduaneiros e outros tributos*” pode-se citar o “Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia”, aprovado, no Brasil, pelo Decreto Legislativo nº 128, de 13/12/1996, e promulgado pelo Decreto nº 2.142, de 05/02/1997. Há, ainda, alguns tratados internacionais sobre temas não especificamente aduaneiros, mas que possuem determinados dispositivos sobre matéria aduaneira, v.g., o Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio (TRIPS – “*Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*”), resultado da Rodada Uruguai de Negociações do GATT, cuja Ata Final foi aprovada, no Brasil, pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, e promulgada pelo Decreto nº 1.355/1994, que trata de matéria especificamente aduaneira em seus artigos 51 a 60; a CVRD – artigos 27 e 36; e a CVRC – artigos 35 e 50. CARLUCI arrola ainda outros tratados internacionais, direta ou indiretamente relacionados à matéria aduaneira – **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 97 a 102.

comércio, nos que visam a formação de uniões aduaneiras ou zonas de comércio livre, nos que regulam os portos marítimos, os aeroportos...”, indicando referências bibliográficas, em nota de rodapé, “... sobre estes **tratados, principalmente relevantes em matéria aduaneira**”.⁴³⁰

SCHOUERI, ao mencionar estudo sobre “... a existência de mecanismos tributários em tratados internacionais que não versam sobre aquela matéria”, exemplifica com o GATT e o MERCOSUL, entre outros, que objetivam a “... liberalização do comércio internacional, adotando, para tanto, garantias de ordem tributária, como as que afetam os impostos aduaneiros...”⁴³¹

E, quando os tributaristas desejam explicitar o quanto evoluiu, no último século, a internacionalização da matéria, utilizam como exemplos exatamente os tratados de comércio internacional. Nesse sentido, cite-se TÔRRES:

Vivemos numa “era dos tratados”, de tal modo presente que a interpretação do direito reclama acompanhamento do conteúdo dos tratados e convenções internacionais. Esse novo projeto hermenêutico do direito tributário atual carece, portanto, de uma mudança da mentalidade do jurista no trato do direito internacional. Basta pensar no GATT e no GATS, dantes, orbes de promessas, e hoje responsáveis por uma quase uniformização no tratamento da tributação de importações de mercadorias e prestações de serviços no plano internacional (vide cláusulas da nação mais favorecida, tratamento nacional, valoração aduaneira, entre outras).⁴³²

Isso porque não existe, no Direito Tributário Intrnacional, qualquer área temática que tenha disciplina internacional tão profunda quanto o comércio internacional. V. UCKMAR o reconhece, e profetiza:

Assim como pela liberalização do comércio internacional se chega à conclusão do “Acordo Geral de Tarifas e Comércio”, posto em operação pela Organização Mundial do Comércio (OMC), é previsível que, neste século XXI, chegue-se à elaboração de um “Acordo Geral sobre Tributos”.⁴³³

E SCHOUERI vai além, pedindo não só um GATT, nem só uma OMC, com órgão de solução de controvérsias, mas um organismo com jurisdição internacional que permita o acesso por contribuintes:

⁴³⁰ **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 95. Grifo nosso.

⁴³¹ Notas sobre os Tratados Internacionais..., *op. cit.*, p. 194.

⁴³² Aplicação dos Tratados..., *op. cit.*, p. 141-142.

⁴³³ Tradução livre do original, em espanhol: “*Así como por la liberalización del comercio internacional se llega a la conclusión del ‘General Agreement on Tariffs and Trade’, puesto en marcha por la World Trade Organization (WTO), es previsible que en este siglo 21 se llegue a la elaboración de un ‘General Agreement on Taxes’*” (sic) – *Tratados internacionales en matéria tributaria*, in Andrea AMATUCCI (dir.), **Tratado de Derecho Tributario**, p. 736.

Enquanto os tratados internacionais de comércio encontram foros adequados para a discussão de seus termos, mesmo que envolvam matéria tributária, inexistente, atualmente, qualquer organismo internacional que trate de matérias que envolvam exclusivamente a matéria tributária. Os acordos de bitributação prevêm, é certo, um procedimento amigável entre as autoridades dos Estados contratantes. Tal procedimento, entretanto, não é suficiente para obrigar as partes a encontrar uma solução para um caso de bitributação em concreto. Daí ser desejável a instituição de um organismo internacional para a solução de controvérsias em matéria de bitributação, a que tenham acesso direto os contribuintes submetidos a bitributação (*sic*).⁴³⁴

Os tratados internacionais aduaneiros que versam sobre a regulação do comércio internacional, muitas vezes, sequer têm relação com a disciplina tributária. Vejam-se, por exemplo, o “Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações” e o “Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio – TBT”, ambos constantes do Anexo 1A – “Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Mercadorias” – do Acordo Constitutivo da OMC. Em relação a tais tratados, que pouco analisaremos neste estudo, o rito de incorporação ao ordenamento jurídico nacional não destoa daquele delineado no subitem 3.4.2.⁴³⁵

Os tratados internacionais aduaneiros que nos interessam, neste estudo, e serão objeto de análise individualizada, nos itens 4.2 a 4.4, são aqueles que são aduaneiros e “reflexamente tributários”, por versarem sobre o imposto de importação. A esses tratados, como exposto, aplica-se a disciplina aduaneira, e, subsidiariamente, a tributária. Isso nos remete a comando presente na codificação tributária brasileira, que foi construída à época em que eram ainda mais escassas as distinções entre o tributário e o aduaneiro, por aqui: o artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN).⁴³⁶

O conteúdo de tal artigo é, indubitavelmente, mais importante à análise do subitem 3.5.3 deste estudo do que a este tópico que apresentamos, mas deve, aqui, ser introduzido, para aclarar se há, ou não, mensagem, no dispositivo, que sugira rito diferenciado de incorporação.⁴³⁷ Eis o texto do artigo: “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.

E o artigo 96 do mesmo código afirma que a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados internacionais, os decretos e as “normas

⁴³⁴ Notas sobre os Tratados Internacionais..., *op. cit.*, p. 239.

⁴³⁵ Subitem 3.4.2, p. 168-182.

⁴³⁶ Itens 4.2 a 4.4, p. 226-319.

⁴³⁷ Subitem 3.5.3, p. 214-221.

complementares” que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, entendendo-se por normas complementares, conforme artigo 100 do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.⁴³⁸

Então, da leitura de tais comandos normativos surge que um tratado internacional poderia “revogar ou modificar” – termos que ainda discutiremos – qualquer lei brasileira, inclusive o próprio Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1996, ou uma lei complementar, que, por certo, é uma lei.⁴³⁹

Sobre a possibilidade de um tratado “revogar ou modificar” o próprio Código Tributário Nacional, há que se informar, exemplificativamente, que, hoje, o inciso II do artigo 20 do CTN, que trata da base de cálculo do imposto de importação, na hipótese de alíquotas “*ad valorem*”, já não se aplica às importações, em função do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT, sobre o qual discorreremos no subitem 4.2.2.⁴⁴⁰

⁴³⁸ Hugo de Brito MACHADO acrescenta que a expressão “legislação tributária” pode compreender também as próprias disposições constitucionais – **Curso de Direito Tributário**, p. 72. BALEEIRO, por sua vez, aponta que o conceito de “legislação tributária” do artigo 96 do CTN não coincide com o rol de normas constante do artigo 2º do mesmo código, que contém a Emenda Constitucional nº 18/1965, as leis complementares, as resoluções do Senado Federal, as leis federais, as Constituições e leis estaduais, e as leis municipais. Entretanto, como deflui do texto da Constituição de 1967 e da Emenda Constitucional nº 1/1969, a “legislação tributária” não se limita aos atos formalmente considerados como leis, ou delas integrantes, ressaltando que, como “leis”, devem ser entendidos, no direito positivo brasileiro, as “leis complementares”, as “leis ordinárias”, as “leis delegadas” e os “decretos-leis” – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 402. Em nossa Constituição de 1988, no “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”, artigo 34, § 5º, o termo “legislação”, atrelado à área tributária, é usado de forma a inequivocamente incluir leis complementares, entre outras: “*Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele...*”.

⁴³⁹ Esclareça-se que compartilhamos, aqui, a posição de BORGES, no sentido de inexistência de hierarquia, a princípio, entre “lei complementar” e “lei ordinária”, sendo o conflito entre ambas resolvido, basicamente, em razão da distribuição constitucional das competências legislativas: “*Se a lei ordinária invadir o campo da lei complementar terá, por isso mesmo, afetada a sua validade, pela inobservância do ‘quorum’ especial e qualificado o extravasamento do seu âmbito material*” (*sic*) – **Lei Complementar Tributária**, p. 25. E recorde-se que a Lei nº 5.172/1966, aprovada, nas casas legislativas, com “*quorum*” ordinário – maioria simples – foi denominada “Código Tributário Nacional” pelo Ato Complementar nº 36, de 16/03/1967, e suas disposições que versam sobre “normas gerais de direito tributário” – expressão de polêmica amplitude – foram reconhecidas materialmente como lei complementar com o advento da Constituição de 1967, especialmente de seu artigo 19, § 1º, que teve suas disposições, grosso modo, mantidas no artigo 146 da Constituição de 1988.

⁴⁴⁰ Subitem 4.2.2, p. 227-241.

Em relação à polêmica questão sobre a possibilidade de tratado internacional dispor sobre matéria constitucionalmente reservada à lei complementar, já chegou a se manifestar a suprema corte brasileira, em caso que, todavia, não tratava da legislação tributária.⁴⁴¹

[...] TRATADO INTERNACIONAL E RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR. [...] Os tratados internacionais celebrados pelo Brasil - ou aos quais o Brasil venha a aderir - não podem [...] versar matéria posta sob reserva constitucional de lei complementar. É que, em tal situação, a própria Carta Política subordina o tratamento legislativo de determinado tema ao exclusivo domínio normativo da lei complementar, que não pode ser substituída por qualquer outra espécie normativa infraconstitucional, inclusive pelos atos internacionais já incorporados ao direito positivo interno.⁴⁴²

O resultado do julgamento revela o grau de divergência na corte, sobre a relação entre o direito internacional e o direito interno, tendo sido vencidos os Ministros Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, ausente o Ministro Francisco Rezek. O Ministro Carlos VELLOSO, em seu voto, faz um contraponto ao resultado do julgamento, no que se refere à possibilidade de o tratado versar sobre matéria reservada à lei complementar:

A demonstrar que lei é gênero, do qual lei complementar, lei ordinária [...] são espécies, e que o tratado é equiparado ao gênero, e não a uma das espécies daquele, são as disposições constitucionais que estabelecem os pressupostos dos recursos extraordinário e especial, inscritas nos artigos 102, III, "b" e "c", e 105, III, "a", "b", e "c" da Constituição. [...] E mais: o tratado, na alínea "b" do art. 102, III e na alínea "a" do art. 105, III, é posto em situação equivalente à da lei, como gênero. Então, se para a regulamentação de determinada norma constitucional exige a Constituição lei complementar, e se, no trato da matéria, celebra o Presidente da República um tratado, tratado que vem, justamente, regulamentar matéria constitucional dependente de lei complementar, aprovado esse tratado pelo Congresso Nacional e incorporado ao direito interno, por decreto do Presidente da República, essa incorporação que ocorre como lei, nesse caso ocorrerá como lei complementar (*sic*).

⁴⁴¹ O caso, simplificada, refere-se à análise de constitucionalidade do Decreto Legislativo nº 68, de 16/09/1992 e do Decreto nº 1.855, de 10/04/1996, responsáveis, respectivamente, pela aprovação e pela promulgação da Convenção nº 158, da Organização Internacional do Trabalho (OIT), que dispõe sobre proteção do trabalhador contra a despedida arbitrária ou sem justa causa, tendo em vista que a Constituição de 1988 exige lei complementar para o trato da matéria, em seu artigo 7º, I. A título de complemento, informe-se que o Brasil registrou denúncia da Convenção OIT nº 158, em 20/11/1996, tornando público para os nacionais, por meio do Decreto nº 2.100, de 20/12/1996, que a Convenção deixaria de vigorar para o país em 20/11/1997. A denúncia, ou retirada, registre-se, é um ato unilateral que manifesta a vontade do Estado de deixar de ser parte no tratado, sendo a matéria regida pelo artigo 56 da CVDT.

⁴⁴² Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, maioria, DJ de 18/05/2001, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

E a discussão sobre rito diferenciado – em verdade, apenas “*quorum*” diferenciado para aprovação – não seria restrita a leis complementares. TÔRRES traz, ainda, para o seio tributário, a discussão sobre o artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal – “*Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*” – ao analisar o federalismo brasileiro, e a possibilidade de “... *acordos sobre bitributação, matéria aduaneira e outros de índole fiscal*”, firmados pelos governos centrais, obrigarem as demais unidades da federação.⁴⁴³

A matéria discutida por TÔRRES, e que revela preocupação presente em diversas obras sobre Direito Tributário, a respeito da possibilidade de um tratado internacional prever, por exemplo, isenção de tributos que não são da esfera de competência da União, mas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é deveras importante, e também sobre ela já se manifestou o STF:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO. ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional “possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios” (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.⁴⁴⁴

⁴⁴³ Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão, in TÔRRES (coord.), **Direito tributário internacional aplicado**, p. 93.

⁴⁴⁴ Recurso Extraordinário nº 229.096/RS, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel., para o Acórdão, Min. Cármen Lúcia, unânime, DJ de 10/04/2008, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016. A decisão é no mesmo sentido que se manifesta, predominantemente, a doutrina, v.g., BORGES, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, p. 292-294; XAVIER, **Direito Tributário Internacional...**, op. cit., p. 150-153; AMARO, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 180-184; COELHO, **Curso...**, op. cit., p. 580-592; e GRUPENMACHER, **Tratados Internacionais...**, op. cit., p. 122-129.

Mas não podemos perder nosso norte: em quê esses tratados internacionais, que versam sobre matéria relacionada à lei complementar, ou até a direitos e garantias previstos na Constituição, afetariam o rito de incorporação ao ordenamento jurídico nacional ? Seria necessária maioria absoluta, em cada uma das casas legislativas, para aprovação de tratado que verse sobre matéria de competência de lei complementar ? Ou maioria qualificada, no caso de tema reservado à emenda constitucional ?

A Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional (EC) nº 45, de 30/12/2004, passou a incluir um § 3º em seu artigo 5º, afirmando que os tratados internacionais sobre direitos humanos “... *que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais*” (grifo nosso). Ou seja, disciplinou-se a forma pela qual os tratados internacionais sobre direitos humanos – que, em tese, já eram acolhidos pelo comando mais amplo do § 2º do artigo 5º como “direitos e garantias” – poderiam ter estatura de emenda constitucional, e a forma eleita privilegiou o “*quorum*” no rito de incorporação, com maioria qualificada. Mas isso a partir da emenda. E qual seria a estatura de tratados sobre o tema editados antes da EC nº 45/2004 ?⁴⁴⁵

O STF respondeu à questão, ao analisar tratados internacionais sobre direitos humanos celebrados à luz da Constituição de 1988, e antes da EC nº 45/2004:

PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 5º DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. Desde a adesão do Brasil, sem qualquer reserva, ao Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (art. 11) e à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de *San José* da Costa Rica (art. 7º, 7), ambos no ano de 1992, não há mais base legal para prisão civil do depositário infiel, pois o caráter especial desses diplomas internacionais sobre direitos humanos lhes reserva lugar

⁴⁴⁵ Grifamos a palavra “aprovados”, que denota evolução do legislador, ao esclarecer o quê o parlamento faz em relação aos tratados internacionais. Noticie-se que, após a Emenda Constitucional nº 45/2004, já foi aprovada, pelo Decreto Legislativo nº 186, de 09/07/2008, na sistemática prevista no § 3º do artigo 5º, a “Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo”, posteriormente promulgada pelo Decreto nº 6.949, de 25/08/2009. Considerando que a Convenção entrou em vigor para o Brasil em 31/08/2008, trinta dias após o depósito do instrumento de ratificação, o Presidente da República, novamente, gerou incômoda “*vacatio*” de quase um ano entre a vigência na ordem internacional e no país, que abre as portas para a responsabilização internacional do Estado.

específico no ordenamento jurídico, estando abaixo da Constituição, porém acima da legislação interna. O *status* normativo supralegal dos tratados internacionais de direitos humanos subscritos pelo Brasil torna inaplicável a legislação infraconstitucional com ele conflitante, seja ela anterior ou posterior ao ato de adesão.⁴⁴⁶

Veja-se que o entendimento foi de que os tratados internacionais – “Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos” e “Convenção Americana sobre Direitos Humanos/Pacto de *San José* da Costa Rica” – aprovados com “*quorum*” ordinário pelo parlamento, antes da EC nº 45/2004, possuem caráter infraconstitucional, mas supralegal, paralisando “... a eficácia jurídica de toda e qualquer disciplina normativa infraconstitucional com ela conflitante”, nos termos do voto do relator para o acórdão, Ministro Gilmar MENDES, que defendeu ainda que tais tratados poderiam ser submetidos à sistemática do § 3º do artigo 5º, para adquirirem estatuta de emenda constitucional.⁴⁴⁷

Percebe-se, então, que os tratados internacionais sobre matéria relacionada à lei complementar, ou às disposições sobre direitos e garantias previstos na Constituição – sendo a lei complementar e a Constituição espécies do gênero “lei” – afetariam o rito de incorporação ao ordenamento jurídico nacional, a princípio, apenas no que se refere ao “*quorum*” para aprovação, e, ainda assim, depois de haver previsão normativa de que tal “*quorum*” específico a eles se aplica. Note-se, também, que as disposições da EC nº 45/2004, referentes a “*quorum*” de aprovação específico, ou votação em dois turnos, própria de emenda constitucional, não constituem um obstáculo para que tratados anteriormente celebrados possam sobrepor-se à legislação interna, com caráter supralegal.

Não entendemos que a lei complementar possa ser excluída da categoria “lei”, ou da classificação como “legislação tributária”, estabelecida no CTN, nem que o artigo 98 de tal código, ou o próprio texto constitucional, esteja a obstar a celebração de um tratado internacional sobre matéria reservada à lei complementar,

⁴⁴⁶ Recurso Extraordinário nº 349.703-1/RS, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel., para o Acórdão, Min. Gilmar Mendes, maioria, DJ de 10/04/2008, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁴⁴⁷ A nosso ver, não há como negar que esse entendimento está mitigando os efeitos da parte final do inciso LXVII do artigo 5º da Constituição de 1988, que permitia a prisão civil do depositário infiel, pois, a partir dele, nenhuma lei poderá determinar tal prisão, pelo “efeito paralisante” dos referidos tratados. E, arremate-se, nenhuma emenda constitucional também poderá fazê-lo, visto que, a princípio, implicaria abolir direitos e garantias fundamentais, matéria vedada a emendas pelo artigo 60, § 4º, IV, da Constituição de 1988. Nesse contexto, difícil imaginar motivação plausível para submeter tais tratados novamente ao parlamento, na sistemática do § 3º do artigo 5º.

da mesma forma em que não houve óbice à celebração de tratados sobre direitos humanos, mesmo antes da EC nº 45/2004.

E, não havendo disciplina constitucional específica de rito diferenciado de incorporação – à exceção de tratados para os quais se postule a estatuta de Emendas Constitucionais – devem ser adotados o rito e o “*quorum*” de aprovação parlamentar descritos no subitem 3.4.2.⁴⁴⁸

Afora as peculiaridades suscitadas neste tópico, então, nenhuma diferença entre o rito de incorporação de tratados internacionais, em geral, e tratados internacionais aduaneiros ou tributários.

3.4.4 “Acordos executivos”

Como exposto no subitem 3.4.1, a expressão “... *que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”, inserida no artigo 49, I, da Constituição de 1988, deriva de preocupação dos constituintes com a questão relativa ao endividamento externo, mas acabou afetando indevidamente o texto, de forma geral, e gerando conflito com o artigo 84, VIII.⁴⁴⁹ Afinal de contas, se ao presidente compete celebrar tratados “*ad referendum*” do parlamento, sem condicionante algum, e ao parlamento compete “resolver definitivamente” sobre tratados celebrados pelo presidente “... *que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”, o que deve fazer o presidente ao celebrar um tratado que não acarrete tais encargos/compromissos ? Se deixar de enviá-lo ao parlamento, estará descumprindo o artigo 84, VIII, e, ao enviá-lo, poderia o Congresso entender que descabe manifestação.

Sobre o problema criado pela redação do artigo 49, I, Antônio Augusto CANÇADO TRINDADE, então consultor jurídico do Itamaraty, em 1989, foi enfático, mencionando ainda o lúcido posicionamento de Sette Câmara:

Se os constituintes de 1988 deixaram de redatar dispositivos sobre a matéria mais evoluídos e mais sensíveis às necessidades da Chancelaria brasileira, não foi por falta de oportunidade de se inteirarem da prática internacional moderna a respeito, e tampouco por falta de iniciativa do Itamaraty de informá-los e conscientizá-los a respeito.

[...] no entender do juiz Sette Câmara, o artigo 49 (I) da Constituição Brasileira de 1988, ao acrescentar, como “*inovação curiosa*”, a qualificação

⁴⁴⁸ Subitem 3.4.2, p. 168-182.

⁴⁴⁹ Subitem 3.4.1, p. 163-168.

de atos internacionais “que acarretem ‘encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional’”, pareceu “afastar-se da regra tradicional” de que todos os tratados ficam submetidos a prévia aprovação parlamentar para fins de ratificação. Ademais do sentido vago de “encargos e compromissos gravosos”, a referida qualificação, visando aparentemente “limitar a liberdade do Executivo para a conclusão de acordos na área financeira internacional”, operou curiosamente uma brecha ou “quebra radical da tradição republicana”, ao “presentear” o Executivo com a “liberdade ampla de ratificar sem referendo do Congresso Nacional qualquer tratado que não envolva ‘encargos ou compromissos gravosos para o patrimônio nacional’”. O referendo congressual, previsto no artigo 84 (VIII) da nova Constituição, ficaria restrito a esta última categoria de tratados. A Constituição de 1988, que neste particular não prima pela boa técnica jurídica, ao visar aqui o fortalecimento do Legislativo, acabou por enfraquecê-lo, no entender de Sette Câmara (*sic*).⁴⁵⁰

Conforme narra CACHAPUZ DE MEDEIROS, o jurista Vicente Marotta Rangel, que sucedeu a Cançado Trindade na consultoria jurídica do Itamaraty, revelou que a antinomia entre o artigo 49, I, e o artigo 84, VIII, da Constituição de 1988, é apenas aparente, por três razões:

1ª – Razões hermenêuticas. Todo ordenamento jurídico se guia, em princípio, por sistema coerente e harmônico. A mente do legislador se norteia por critérios de lógica e por objetivos de bem comum. Logo, há de entender-se das disposições dos artigos 84, VIII, e 49, I, da Constituição, que os “tratados, convenções e atos internacionais” **precisam ser submetidos ao Congresso Nacional, dando-se, porém, especial ênfase à submissão dos** “tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional”.

2ª – Razões históricas. O período da feitura da Constituição foi bastante influenciado por discussões sobre a juridicidade dos acordos de empréstimos, que levaram ao crescimento assustador da dívida externa. Reflexo dessas preocupações, a emenda do constituinte Octavio Elísio, reiterando a competência do Congresso para resolver sobre tratados, acordos ou atos internacionais, adicionou ao preceito os atos que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Visou, com isso, modificar a situação de aprovação dos compromissos de endividamento externo do País, até então não sujeitos à aprovação legislativa. **Dos motivos inspiradores da emenda se infere o propósito de enfatizar a competência do Congresso em relação a um tipo específico de ato internacional e não o propósito de subtrair dessa competência atos internacionais que não acarretem encargos ou compromissos gravosos** ao patrimônio nacional. Ademais, dominava na Constituinte o propósito de prestigiar o Congresso.

3ª – Razões propriamente constitucionais. Cabe ao Congresso Nacional exercer o Poder Legislativo e dispor, com a sanção do Presidente da República, sobre todas as matérias de competência da União, arroladas na Constituição Federal (artigos 44, 48, 21, 22). Ora, **os tratados internacionais promulgados se incorporam à ordem jurídica interna, não havendo nenhuma dúvida de que modificam leis anteriores**, que lhes sejam contrárias (e mesmo, segundo parte da doutrina, prevalecem

⁴⁵⁰ Parecer – Fundamentação Jurídica da Prática Constitucional do Itamaraty em Matéria de Celebração de Acordos Internacionais, in CACHAPUZ DE MEDEIROS (org.), **Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty, V. VIII (1985-1990)**, p. 511.

sobre leis posteriores antagônicas). Assim, os acordos internacionais, **mesmo quando não acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, devem ser submetidos ao Congresso Nacional, desde que introduzam normas no ordenamento jurídico interno ou as modifiquem** (*sic*).⁴⁵¹

A discussão sobre a possibilidade de existência de tratados internacionais celebrados pelo Presidente da República, sem necessidade de assentimento parlamentar – os chamados “acordos executivos” ou “acordos em forma simplificada” – já era presente, no meio jurídico brasileiro, décadas antes da Constituição de 1988, tendo surgido com a histórica divergência entre Hildebrando Accioly e Haroldo Valladão.⁴⁵²

E, como visto, a Constituição de 1988 só piorou as coisas, mantendo-se as duas vertentes, cada qual parecendo entender que a alteração do texto constitucional foi inócua, defeituosa ou só endossou seu posicionamento anterior, em uma discussão que tende ao infinito, na ausência de disposição constitucional expressa – e responsavelmente redigida.⁴⁵³

⁴⁵¹ Parecer – Brasil – Reino Unido, Bitributação, Transportes aéreos e marítimos, Acordo por troca de notas, Celebração sem assentimento específico do Congresso Nacional, Consulta da British Airways, in CACHAPUZ DE MEDEIROS (org.), **Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty, V. IX (1990-2000)**, p. 221-222 (grifos nossos) – disponível em: <http://funag.gov.br/loja/download/552-Pareceres_dos_Consultores_Juridicos_do_Itamaraty.pdf>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁴⁵² Após a publicação da Constituição de 1946, Hildebrando Accioly registrou entendimento de que não necessitariam de aprovação legislativa, basicamente, os acordos internacionais para os quais não se exige ratificação: (a) acordos sobre assuntos de competência exclusiva do Poder Executivo; (b) acordos sobre questões de interesse local ou importância restrita, concluídos por agentes competentes; (c) acordos que apenas contenham interpretação de cláusula de tratado vigente; (d) acordos que decorram, lógica e necessariamente, de tratado vigente, complementando-o; e (e) acordos de “*modus vivendi*”, buscando deixar as coisas como estão ou preparar bases para negociação futura. A tal entendimento se opôs Haroldo Valladão, que admitia “acordos executivos” somente para pactos estipulados pelos chefes militares, e nos limites de suas atribuições, em publicação de 1950. Accioly rebateu as críticas de Valladão, em publicação de 1951. No Itamaraty, houve acolhida, por Levi Carneiro, da tese de Accioly, com restrições ao item “a” – apenas a acordos sobre assuntos de competência exclusiva do Poder Executivo que não sejam de importância transcendente – e ao item “c” – acordos que apenas contenham interpretação de cláusula de tratado vigente, de importância secundária, possibilitando execução, aplicação ou elucidação de dúvida – eliminando-se ainda os itens “b” e “d”. Ao lado de Accioly posicionaram-se os diplomatas Geraldo Eulálio do Nascimento e Silva e João Hermes Pereira de Araújo. Ao lado de Valladão, Pontes de Miranda, Afonso Arinos de Melo Franco, Vicente Marotta Rangel e Themístocles Brandão Cavalcanti. E as discussões persistiram após a Constituição de 1967, e a Emenda nº 1, de 1969 – CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, 289-312; e MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 236-237.

⁴⁵³ Na vertente que defende a exigência de aprovação legislativa para todos os tratados internacionais, qualquer que seja sua denominação, inserem-se Manoel Gonçalves Ferreira Filho, José Cretella Júnior, Pinto Ferreira, Luís Ivani de Amorim Araújo, Oscar Dias Corrêa, Elcias Ferreira da Costa, e Roberto de Bastos Lellis, apresentando como argumentos principais a previsão indiscriminada de referendo no artigo 84, VIII, da Constituição, a necessidade de conjugação de vontade entre os poderes Executivo e Legislativo para a celebração de atos internacionais, e a subjetividade do termo “gravosos”, que poderia gerar um desequilíbrio entre tais poderes – CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 383-385.

O que buscava o constituinte, claramente, era obstruir o endividamento externo, ao menos, aquele sem conhecimento do parlamento, o que originou a menção aos “compromissos gravosos”. E isso ele conseguiu, inclusive retroativamente, não com o artigo 49, I, mas com o artigo 52, V, da Constituição, e com o artigo 26 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.⁴⁵⁴

A restrição imposta no comando do artigo 49, I, efeito colateral do desejo do constituinte, no entanto, não deve afastar o conteúdo, mas ser lida em conjunto com o artigo 84, VIII, que demanda que os tratados internacionais celebrados pelo Presidente da República sejam submetidos a referendo do Congresso Nacional. Assim, “*a priori*”, todos os tratados estariam sujeitos à aprovação pelo parlamento.

Dizemos “*a priori*” porque há uma situação específica, na qual entendemos “dispensado” o assentimento, sem que haja ofensa ao texto da Constituição Federal: a relativa a acordos que sejam meros subprodutos de tratados internacionais já

MELLO inclui nessa orientação Haroldo Valladão, Afonso Arinos, Pontes de Miranda, Temístocles Cavalcanti e Carlos Maximiliano – **Curso...**, *op. cit.*, p. 236. Acrescentamos ainda à corrente TÔRRES, que dispõe que o Congresso Nacional sempre se deve pronunciar, pois está a seu juízo se o tratado traz ou não compromissos gravosos ao patrimônio nacional – Aplicação dos Tratados..., *op. cit.*, p. 147. No outro polo, sustentando a validade, ao menos em algumas hipóteses, dos “acordos executivos”, Celso D. de Albuquerque Mello, Guido Fernando Silva Soares, J. Francisco Rezek, José Sette Câmara, Antonio Augusto Cançado Trindade e Vicente Marotta Rangel, sustentando, em regra, que o artigo 49, I, da Constituição consagrou costume já existente no País de não submeter ao Congresso Nacional simples “acordos executivos”, restringindo o alcance do referendo a que se refere o artigo 84 da Carta, e que seria uma desconsideração com o próprio Congresso Nacional onerá-lo, por exemplo, com meros ajustes relativos a acordos por ele já aprovados – CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 383 e 385-391. MELLO acrescenta à lista de representantes dessa corrente de pensamento Hildebrando Accioly, Levi Carneiro, João Hermes Pereira de Araújo e Geraldo Eulálio Nascimento e Silva – **Curso...**, *op. cit.*, p. 236. E nós acrescentamos CASELLA, atualizador do clássico “manual” de Hildebrando Accioly e Geraldo Eulálio Nascimento e Silva, que afirma, na mesma linha, que, “... *seja como for, pode admitir-se razoavelmente que, quando o compromisso verse sobre matéria executiva, não há razão para que este seja submetido ao poder legislativo. Isso tem sido reconhecido, desde muito, por exemplo, nos Estados Unidos, onde a prática dos ‘acordos executivos’ já recebeu a consagração da própria Suprema Corte, apesar do que dispõe a Constituição americana em relação aos tratados*” – ACCIOLY, SILVA e CASELLA, **Manual...**, *op. cit.*, p. 141.

⁴⁵⁴ “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: ... V - autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios...”. “Art. 26. No prazo de um ano a contar da promulgação da Constituição, o Congresso Nacional promoverá, através de Comissão mista, exame analítico e pericial dos atos e fatos geradores do endividamento externo brasileiro. § 1º A Comissão terá a força legal de Comissão parlamentar de inquérito para os fins de requisição e convocação, e atuará com o auxílio do Tribunal de Contas da União. § 2º Apurada irregularidade, o Congresso Nacional proporá ao Poder Executivo a declaração de nulidade do ato e encaminhará o processo ao Ministério Público Federal, que formalizará, no prazo de sessenta dias, a ação cabível”. É de se recordar que a expressão “... *que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*” foi incluída na Constituição por emenda apresentada pelo deputado Otávio Elísio, com a justificativa de que “... *é imperiosa a aprovação congressional para os compromissos de endividamento externo do País e não apenas para os tratados internacionais*” – CACHAPUZ DE MEDEIROS, **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 372.

celebrados pelo Poder Executivo e aprovados pelo Poder Legislativo. Por isso o “dispensado”, entre aspas. Em verdade, não se trata de uma dispensa, mas de já ter sido aprovado o texto do tratado, estando, portanto, seus subprodutos, também aprovados, sempre que não excedam as dimensões do tratado internacional.⁴⁵⁵

Desnecessário submeter ao Congresso Nacional uma Resolução do Conselho de Segurança das Nações Unidas estabelecendo embargo de armas a determinado país, como o imposto à República Centro-Africana, em 2013, se já foi aprovada a Carta das Nações Unidas, que, em seu artigo 25, dispõe que “... os membros das Nações Unidas concordam em aceitar e executar as decisões do Conselho de Segurança, de acordo com a presente Carta”.⁴⁵⁶

Desnecessário, ainda, submeter ao Congresso Nacional um protocolo Adicional a um Acordo de Complementação Econômica já aprovado, ou que seja parte de tratado internacional já aprovado, da mesma forma pela qual é desnecessário pedir ao futuro sogro para noivar com sua filha depois de este ter autorizado o casamento.⁴⁵⁷

⁴⁵⁵ Aprimoramos, assim, o entendimento sobre o tema, em visão mais restrita que a adotada em estudo anterior – TREVISAN, *Tratados Internacionais...*, *op. cit.*, p. 396-400.

⁴⁵⁶ O Decreto nº 8.531, de 28/09/2015, “... dispõe sobre a execução, no território nacional, da Resolução 2127 (2013), de 5 de dezembro de 2013, do Conselho de Segurança das Nações Unidas, que, entre outras disposições, estabelece embargo de armas à República Centro-Africana”. Como fundamento para a publicação do decreto, utilizou-se o artigo 84, IV, da Constituição Federal, que atribui ao presidente competência para “... sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. Como a Resolução do Conselho de Segurança da ONU é simples resultado da aplicação, a caso concreto, do disposto no artigo 25 da Carta das Nações Unidas, já aprovada, não há sentido algum em submeter tal Resolução ao Congresso Nacional, pois eventual rejeição seria, de fato, descumprimento do tratado já aprovado. E, em verdade, equivaleria a uma “segunda aprovação”, com ressalva ao artigo 25. Isso para não falar em “uma terceira”, “uma quarta”... pois, só em 2015, foram treze decretos dispondo sobre execução, no território nacional, de resoluções do Conselho de Segurança da ONU.

⁴⁵⁷ Veja-se, por exemplo, o Decreto nº 8.571, de 12/11/2015, que “... dispõe sobre a execução do Octogésimo Oitavo Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18 (88PA-ACE18), firmado entre a República Federativa do Brasil, a República Argentina, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai, em 12 de outubro de 2011”. Tal protocolo adicional, assim como os oitenta e sete que o antecederam, fazem parte do Acordo de Complementação Econômica (ACE) nº 18, com base no Tratado de Montevidéu, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16/11/1981. No Tratado de Montevidéu, que cria a Associação Latino-americana de Integração (ALADI), são previstos, no artigo 6º, acordos de alcance regional, e, no artigo 7º, acordos de alcance parcial, sendo o ACE, conforme artigo 8º, uma das modalidades de acordo de alcance parcial. No artigo 9º, são estabelecidas as normas gerais que regem os acordos de alcance parcial. E, repita-se, já houve, no Brasil, aprovação de todos esses dispositivos. Nesse cenário, a cada protocolo adicional, instrumento corriqueiro e abundante nos processos de integração regional, como se percebe pela numeração do protocolo (88) e do ACE (18), e que somente pode dispor sobre aspectos que não excedam ou contrariem as disposições e permissões do “tratado-mãe”, ou “tratado guarda-chuva”, submeter o tema ao parlamento seria onerá-lo com “segunda”, “terceira”, ou, no caso, “octogésima oitava” análise de noivado. Isso tudo

REZEK define “acordo executivo” como o tratado internacional carente da aprovação “individualizada” do Congresso. E o termo “individualizada” é bem apropriado às situações que descrevemos, na qual existirá efetivamente uma aprovação, que, no entanto, não é individualizada.⁴⁵⁸

CACHAPUZ DE MEDEIROS prefere a nomenclatura “acordos em forma simplificada” – utilizada, inauguralmente, por Jules Basdevant, em 1926, distinguindo tal categoria dos “tratados em forma solene” – a “acordos executivos” (“*executive agreements*”), derivada do direito norte-americano; e afirma que “... o objeto dos acordos em forma simplificada é muito variado e, portanto, não pode ser estabelecido com exatidão”, mas admite que, “... geralmente, esses acordos se destinam a complementar tratados em vigor”, embora descreva, exemplificativamente, situações em que podem ser utilizados para “... operacionalizar tratados preexistentes, preparar o terreno para tratados futuros ou cuidar de questões meramente administrativas e técnicas”.⁴⁵⁹

Reconhecemos que os “acordos em forma simplificada” se distinguem dos “tratados em forma solene”, essencialmente, pelo rito de incorporação simplificado, daí a adequação da terminologia. No entanto, a nosso ver, a expressão “acordos executivos” sugere, de forma mais clara, que a “simplificação” se refere à dispensa de aprovação individualizada pelo Poder Legislativo, que é exatamente o tema que se está, aqui, a discutir. Por isso a utilizamos no título deste subitem – e no título do subitem 3.5.4.⁴⁶⁰

após o casamento. Em 2015, foram 22 decretos dispondo sobre a execução de protocolos adicionais de ACE, no Brasil.

⁴⁵⁸ Contudo, REZEK alarga o universo por nós fixado neste estudo, entendendo compatíveis com o preceito constitucional não só os subprodutos de tratado vigente, mas ainda os atos de expressão de diplomacia ordinária, como o estabelecimento e a ruptura de relações diplomáticas, a atuação de representantes em organizações internacionais, a aceitação ou recusa a participar de entendimentos bilaterais e multilaterais tendentes à preparação de tratados – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 62-63. Há que se registrar, no entanto, que não há divergência entre nós e o ex-Ministro do STF e da Corte da Haia, porque esta segunda categoria, em verdade, não versa sobre tratados, mas sobre atos e decisões unilaterais, que, pela competência constitucionalmente reservada ao Presidente da República, por ele e tão somente ele devem ser exercidas. Como reconhece o próprio REZEK, “... enquanto não se cuide de incorporar ao direito interno um texto produzido mediante acordo com potências estrangeiras, a autossuficiência do poder Executivo é praticamente absoluta” – *ibidem*, p. 63.

⁴⁵⁹ **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 209-210 e 224-225.

⁴⁶⁰ Subitem 3.5.4, p. 221-225. Para CACHAPUZ DE MEDEIROS, “... o acordo executivo se insere na categoria geral dos acordos em forma simplificada, mas constitui um processo peculiar do sistema norte-americano de formação dos tratados internacionais” (*sic*); e, apesar de não mencionado expressamente na Constituição, deflui de seu texto, e se espraia pelo tempo, respondendo os acordos executivos, de 1950 a 1990, por, aproximadamente, 95% dos tratados internacionais celebrados pelos Estados Unidos da América – *ibidem*, p. 211-214 e 477.

A exemplo dos Estados Unidos da América, os “acordos executivos”, no Brasil, são celebrados de longa data, tendo, sua utilização, sido intensificada, principalmente, a partir da metade do século passado. Como apura CACHAPUZ DE MEDEIROS, de 1946 a 1981, o Brasil celebrou 317 “acordos executivos”, sem aprovação expressa e específica do Congresso Nacional; e, entre 05/10/1988 – data de promulgação da atual Constituição – e 31/12/1993, foram celebrados 182 “acordos executivos”, quase em igual número de tratados que contaram com aprovação expressa e individualizada do Poder Legislativo, e que chegaram a 185, no mesmo período. Desses 182 “acordos executivos”, apurou-se, ainda, que 81 são ajustes complementares a tratados preexistentes.⁴⁶¹

E a realidade não mudou substancialmente. A título de comparação, efetuamos a análise das publicações, em Diário Oficial da União, de tratados internacionais promulgados e de “acordos executivos” postos em execução por decreto presidencial, nos anos de 2014 e 2015, chegando a 84 tratados promulgados, após aprovação específica em decreto legislativo, e a 54 “acordos executivos”, dos quais, 28 correspondem a protocolos adicionais em acordos de complementação econômica, amparados em tratado já aprovado pelo parlamento, e 26 determinam o cumprimento de resoluções/decisões de órgãos internacionais que figuram em tratados que já obtiveram assentimento parlamentar.⁴⁶²

Como afirma MELLO, “... é inadmissível considerar que a nossa Constituição tem sido violada impunemente todos esses anos”.⁴⁶³

⁴⁶¹ *Ibidem*, p. 313 e 431.

⁴⁶² Destes 26 “acordos executivos”, 22 determinam o cumprimento de resoluções do Conselho de Segurança das Nações Unidas. E, dos quatro restantes, três dão cumprimento a decisão de órgão internacional – Conselho de Ministros das Relações Exteriores, ou simplesmente “Conselho” – instituído em tratado anteriormente aprovado pelo parlamento, o já citado Tratado de Montevideu, de 1980. E o quarto, veiculado pelo Decreto nº 8.357, de 13/11/2014, “... dispõe sobre execução do Décimo Quarto Regulamento do Acordo de Transporte Fluvial pela Hidrovia Paraguai-Paraná (Porto de Cáceres-Porto de Nova Palmira), firmado entre a República Federativa do Brasil, a República Argentina, a República da Bolívia, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai”; e dá cumprimento a regulamento lavrado pela Secretaria-Geral da ALADI, dentro da competência decorrente do mesmo Tratado de Montevideu, sendo um subproduto do “Acordo de Transporte Fluvial pela Hidrovia Paraguai-Paraná”, por sua vez, um subproduto do Tratado de Montevideu, constitutivo da ALADI. A título de esclarecimento, computamos na categoria “promulgados” o Decreto nº 8.339, de 13/11/2014, que “... dispõe sobre a execução dos Estatutos da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa firmados durante a XII Reunião Ordinária do Conselho de Ministros, em Lisboa, em 2 de novembro de 2007”, porque, ainda que não se utilize a expressão, tal tratado foi submetido especificamente ao parlamento, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 216, de 07/04/2010, e ratificado em 18/05/2010.

⁴⁶³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 237.

Não se está, esclareça-se, a legitimar a totalidade dos “acordos executivos” celebrados, mas a reconhecer sua validade e aplicação em algumas hipóteses, aqui bem delineadas, e que contam com acolhida do próprio parlamento.

Destaque-se, entretanto, que é comum a aposição, pelo Poder Legislativo, no decreto legislativo de aprovação, de parágrafo com o seguinte teor:⁴⁶⁴

São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão do Acordo, bem como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do artigo 49, inciso I, da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

O comando, inexistente, *v.g.*, no Decreto Legislativo nº 66/1981, que aprova o Tratado de Montevideu, constitutivo da ALADI, está presente em decretos legislativos que aprovam importantes tratados, como o de nº 197/1991 – que aprova o Tratado de Assunção, constitutivo do MERCOSUL, e o de nº 30/1994, que aprova a Ata Final da Rodada Uruguaia de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Aliás, neste último, acrescentou ainda o Congresso Nacional o seguinte dispositivo:⁴⁶⁵

⁴⁶⁴ CACHAPUZ DE MEDEIROS catalogou os 185 tratados internacionais celebrados entre 05/10/1988, data da promulgação da Constituição, e 31/12/1993, percebendo que a mensagem mais frequente nos decretos legislativos de aprovação – mais precisamente, em 58 deles – é a aqui reproduzida. Na maioria dos demais casos, ou foi prescrita solução semelhante, ou não foi aposta mensagem alguma – **O poder de celebrar tratados...**, *op. cit.*, p. 410.

⁴⁶⁵ No que se refere ao MERCOSUL, os Protocolos ao Tratado de Assunção, referidos no subitem 2.7.3, p. 119-120, têm sido incorporados ao nosso ordenamento jurídico pelo rito solene, com assentimento parlamentar. No entanto, as normas emanadas dos órgãos legiferantes do bloco – Decisões do Conselho do Mercado Comum (CMC), Resoluções do Grupo Mercado Comum (CMC) e Diretrizes/Diretivas da Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM) – são normalmente incorporadas pelo rito simplificado, na forma de “acordo executivo”. Isso porque, pelo Protocolo de Ouro Preto, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 188/1995, e promulgado pelo Decreto nº 1.901/1996, artigos 38, 40 e 42, os Estados Partes comprometem-se a adotar as medidas necessárias para assegurar, em seus territórios, o cumprimento das normas emanadas dos referidos órgãos, informando à Secretaria Administrativa do MERCOSUL, que comunicará, a cada Estado Parte, quando todos houverem incorporado a norma, que entrará em vigor, simultaneamente, nos Estados Partes, 30 dias após tal comunicação. Assim ocorreu com algumas das principais normas procedimentais aduaneiras do bloco, que regem o despacho aduaneiro de mercadorias e a valoração aduaneira, entre outros temas, incorporadas ao nosso ordenamento jurídico pelos Decretos nº 1.765, de 28/12/1995; nº 5.637, de 26/12/2005; e nº 6.870, de 04/06/2009. Tome-se, como exemplo, a norma sobre valoração aduaneira – Decisão CMC nº 13/2007, incorporada por decreto ao ordenamento jurídico de todos os países então participantes do MERCOSUL – na Argentina, pelo Decreto Presidencial PEN nº 1.301, de 31/08/2011; no Brasil pelo Decreto nº 6.870/2009; no Paraguai, pelo Decreto nº 8.665, de 29/03/2012; e no Uruguai, pelo Decreto nº 538, de 10/11/2008. Os dispositivos que incorporam aos ordenamentos jurídicos nacionais as principais normas aduaneiras do MERCOSUL podem ser encontrados na valiosa compilação efetuada por Héctor Hugo JUÁREZ, disponível em: <<http://www.tarifar.com/tarifar/html/LegAduMercosur/LegMercosur.html>>, acesso em: 01 jul. 2016.

Caberá às Comissões Técnicas Permanentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal o acompanhamento e fiscalização da execução dos acordos previstos neste decreto legislativo para, oportunamente, apresentar sugestões e propostas ao Congresso Nacional.

Ao que tudo indica, o Poder Legislativo não desconhece a celebração de “acordos executivos”, mas é cauteloso em relação a seus termos, para evitar abusos, temendo que lhe seja solapada competência. E, por isso, restringe não só a alteração do tratado, o que, em verdade, constitui um novo tratado, e, indubitavelmente, deve ser submetido ao parlamento, mas também a celebração de ajustes complementares – estes, sim, comumente veiculados por “acordos executivos” – na hipótese de acarretarem “encargos ou compromisso gravosos”. E quando, pelas dimensões, pela profundidade e pela tecnicidade do tratado, o parlamento tenha insegurança a respeito da execução do acordo, ele cria a possibilidade de acompanhamento e fiscalização, justamente para evitar a veiculação de “acordos executivos” abusivos.⁴⁶⁶

O que vemos, no caso, é a manifestação da natural e legítima busca do equilíbrio entre os poderes, no país. Nada que se oponha à Constituição. Pelo contrário, há endosso e homenagem a seu texto.

Admitidos, nos restritos casos aqui estabelecidos, os “acordos executivos”, cabe advertir que seu rito de incorporação difere do analisado no subitem 3.4.2, pela supressão de três etapas: a aprovação, pelo Congresso Nacional, a promulgação, pelo Presidente da República, e a ratificação.⁴⁶⁷

O decreto do Poder Executivo, no caso de “acordos executivos”, não tem por objeto a promulgação, mas, simplesmente, a publicação, dando execução ao acordado, no território nacional. Tal publicação incorpora o “acordo executivo” ao ordenamento jurídico nacional.⁴⁶⁸

⁴⁶⁶ Já noticiamos, nos subitens 2.8.1, p. 125-129; e 2.8.3, p. 135-136, a dimensão e a complexidade dos tratados resultantes da Rodada Uruguai, mas, para que se tenha uma ideia de volume, em termos de texto, remeta-se à publicação, em língua portuguesa, de tais resultados: simples transcrição de texto oficial, sem anotações ou comentários, efetuada pela editora Aduaneiras, em 1995, com um total de 411 páginas, intitulada “**Resultados da Rodada Uruguai do GATT**”.

⁴⁶⁷ Subitem 3.4.2, p. 168-182. Apesar de não haver ratificação nos “acordos executivos”, há, para alguns, determinação de mera comunicação ao órgão internacional competente, geralmente o depositário do “tratado-mãe” ou “tratado guarda-chuva”, para que ele acompanhe o cumprimento e a aplicação do tratado pelas partes.

⁴⁶⁸ REZEK, *Direito Internacional...*, *op. cit.*, p. 79.

3.5 A HIERARQUIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO BRASIL

3.5.1 Considerações preliminares

Identificam-se, claramente, dois momentos distintos com relação à discussão entre fontes de origem internacional – tratados – e fontes de origem interna – leis. O primeiro momento diz respeito à **incorporação** do tratado ao ordenamento jurídico interno, analisada no item 3.4, e o segundo versa a **posição hierárquica** que a norma internacional ocupará nesse ordenamento, somente sendo possível a discussão sobre hierarquia de normas incorporadas.⁴⁶⁹

Há que se esclarecer, de início, ainda na linha do acordo terminológico prévio e necessário, que o vocábulo “hierarquia”, aqui empregado, não pressupõe a assunção de qualquer compromisso em relação a um posicionamento monista, nacionalista ou internacionalista, ou mesmo dualista. É possível, em qualquer dessas posturas, identificar normas que fundamentam a validade de outras e/ou que sobre outras prevalecem, em função da própria estrutura do(s) ordenamento(s). Mas, para isso, é necessário que compreendamos a hierarquia não só no sentido de “*lex superior*”, mas também de “*lex specialis*”, aproximando-a de termos comumente empregados no direito internacional: “prevalência”, “primazia” e “primado”.⁴⁷⁰

E o complemento dos brocardos – “*lex superior derogat inferiori*”, e “*lex speciali derogat generali*”, ou ainda “*lex posterior derogat priori*” – revela-se impreciso, pois o fenômeno que ocorre entre o tratado internacional e a legislação interna não é de derrogação, mas de prevalência, em relação às partes e/ou ao período durante o qual for vigente o tratado.⁴⁷¹ Cessando a vigência do tratado internacional, ou dele se retirando o Brasil, pela denúncia, volta a ser aplicável, no país, a legislação interna, sem que isso configure “repristinação” ou retorno de legislação derogada.

⁴⁶⁹ ACCIOLY, SILVA e CASELLA, **Manual...**, *op. cit.*, p. 213. Item 3.4, p. 163-199.

⁴⁷⁰ Encontramos, v.g., a palavra “prevalência” em REZEK, **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 97; e as dicções “primado” e “primazia” em MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 127. Isso porque a relação entre o tratado internacional e a legislação nacional não se dá, necessariamente, pelo fato de que esta ou aquele, em determinada matéria, tenham estatuto superior, mas, simplesmente, porque, muitas vezes, o tratado regulará tal matéria entre o Brasil e os países que dele participam, permanecendo a legislação interna aplicável nas relações entre o Brasil e os demais países. Nesse cenário, conviveriam o tratado e a legislação interna, cada qual sendo aplicado em uma situação especial.

⁴⁷¹ Sobre conflitos entre normas, à luz de lógica deôntica paraconsistente, remeta-se a SERBENA, **Direito, Lógica e Paraconsistência: Conflitos entre Normas, Contradições e Paradoxos nos Sistemas Jurídicos**, p. 23-37.

Como exposto no item 3.3, tanto a jurisprudência internacional quanto a própria CVDT, em seu artigo 27, asseguram a primazia do Direito Internacional. Mas os textos constitucionais ocupam um papel primordial na identificação, no âmbito nacional, ainda que com consequências externas, da estatura hierárquica a ser atribuída aos tratados internacionais.⁴⁷²

Algumas constituições estabelecem claramente a superioridade dos tratados internacionais em relação às leis nacionais. A Constituição Francesa, v.g., em seu artigo 55, estabelece: “*Os tratados ou acordos regularmente ratificados ou aprovados possuem, desde a publicação, autoridade superior à das leis, sob reserva, em cada acordo ou tratado, de sua aplicação pela outra parte*”.⁴⁷³

E, para tomarmos exemplos externos à realidade verdadeiramente supranacional europeia, passando ao contexto intergovernamental do MERCOSUL, cabe destacar, inicialmente, o texto do artigo 75, “incisos” 22 e 24, da Constituição Nacional da Argentina:

*Art. 75. Corresponde al Congreso: [...] 22. **Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.***

*La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, tienen **jerarquía constitucional**, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse **complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos**. Sólo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara. Los demás **tratados y convenciones sobre derechos humanos**, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las **dos terceras partes de la totalidad de los miembros** de cada Cámara para gozar de la **jerarquía constitucional**.*

*[...] 24. Aprobar **tratados de integración** que deleguen competencias y jurisdicción a **organizaciones supraestatales** en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos*

⁴⁷² Item 3.3, p. 155-163.

⁴⁷³ Tradução livre do texto original, em francês: “*Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie*” – disponível em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/constitution/constitution.pdf>, acesso em: 01 jul. 2016.

*humanos. Las normas dictadas en su consecuencia tienen **jerarquía superior a las leyes**. La aprobación de estos tratados con Estados de Latinoamérica requerirá la **mayoría absoluta** de la totalidad de los miembros de cada Cámara. En el caso de tratados con otros Estados, el Congreso de la Nación, con la mayoría absoluta de los miembros presentes de cada Cámara, declarará la conveniencia de la aprobación del tratado y sólo podrá ser aprobado con el voto de la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, después de ciento veinte días del acto declarativo. La **denuncia** de los tratados referidos a este inciso, exigirá la previa **aprobación de la mayoría absoluta** de la totalidad de los miembros de cada Cámara [...].*⁴⁷⁴

O texto constitucional da Argentina, de 1994, revela, explicitamente, a relação entre os tratados internacionais e a lei interna. Segundo Ricardo Luis LORENZETTI, presidente da Corte Suprema de Justiça da Nação da Argentina, a reforma de 1994 incorporou conceitos relativos à internacionalização do Direito, especialmente no que se refere a direitos humanos e da integração, fomentando o enriquecimento do texto da Carta e a operatividade das novas garantias consagradas.⁴⁷⁵

Outro membro do MERCOSUL que possui texto constitucional que assegura expressamente a primazia do direito internacional é o Paraguai. Vejam-se os artigos 137, 1ª parte, e 145 da Constituição da República do Paraguai, de 1992:

*[...] 137. La ley suprema de la República es la **Constitución**. Esta, los **tratados, convenios y acuerdos internacionales** aprobados y ratificados, las **leyes dictadas por el Congreso y otras disposiciones jurídicas** de inferior jerarquía, sancionadas en su consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el **orden de prelación enunciado**.*

*[...] 145. Los tratados internacionales relativos a los derechos humanos no podrán ser denunciados sino por los procedimientos que rigen para la enmienda de esta Constitución. La República del Paraguay, en condiciones de igualdad con otros Estados, **admite un orden jurídico supranacional** que garantice la vigencia de los derechos humanos, de la paz, de la justicia, de la cooperación y del desarrollo, en lo político, económico, social y cultural. Dichas decisiones sólo podrán adoptarse por **mayoría absoluta** de cada Cámara del Congreso [...].*⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ **Constitución de la Nación Argentina: Publicación del Bicentenario**, disponível em: <<http://bibliotecadigital.csjn.gov.ar/Constitucion-de-la-Nacion-Argentina-Publicacion-del-Bicent.pdf>>, acesso em: 01 jul. 2016. Grifos nossos.

⁴⁷⁵ *Palabras Liminares*, in **Constitución de la Nación...**, op. cit., p. 17. Desde 1992, a Corte Suprema de Justiça da Nação da Argentina já consagrava, em sua jurisprudência, a primazia do direito internacional, no célebre acórdão “Ekmekdjian contra Sofovich”, que toma em conta a ratificação, pela Argentina, da CVDT – Deisy de Freitas Lima VENTURA, **As assimetrias entre o Mercosul e a União Européia: os desafios de uma associação inter-regional**, p. 173.

⁴⁷⁶ **Constitución Nacional de la República del Paraguay**, disponível em: <http://www.gacetaoficial.gov.py/datos/cons_es.pdf>, acesso em: 01 jul. 2016. Grifos nossos.

Como se percebe, as cartas constitucionais de nossos vizinhos, redigidas poucos anos depois da instituição do MERCOSUL, além de já contemplarem expressamente ordenamentos supranacionais, típicos de processos de integração regional, atestam inequivocamente a estatura supralegal dos tratados internacionais, reconhecendo a primazia prevista na CVDT, convenção da qual ambos os países “mercosulinos” já faziam parte desde a década de setenta do século passado.⁴⁷⁷

A Constituição brasileira é tímida a respeito de ambos os temas: abertura a um processo de integração com supranacionalidade; e primazia do direito internacional, explicitando a estatura supralegal dos tratados internacionais.

Entretanto, apesar da timidez, e de ter sido o atual texto constitucional redigido em 1988, antes da instituição do MERCOSUL, manifesta-se na Carta o objetivo de participação em processo de integração e formação de uma comunidade, no parágrafo único do artigo 4º: “*A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações*”.

Ademais, o texto constitucional não é arredo ao direito internacional, ou à existência de um direito comunitário, com órgãos supranacionais, se lido como sistema. BORGES percebe, na leitura do artigo 1º, I – “*A República Federativa do Brasil... tem como fundamentos: I – a soberania...*” – em conjunto com o artigo 4º, I – “*A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: I – independência nacional...*” (sic) – da Constituição, que:

Não ao acaso a CF, no art. 4º, I, solenemente anuncia que, nas relações internacionais, o Brasil se rege pela independência nacional. Por que essa alteração terminológica ? Por que na ordem interna a CF se reporta à soberania e na ordem internacional à independência nacional ? Mero acaso É muito improvável [...]

Quando não se identificarem os conteúdos semânticos das expressões “soberania nacional” e “independência nacional” chegar-se-á à conclusão que a soberania não é mais um poder estatal incompatível com as heterolimitações que vinculam os Estados nas relações internacionais. É dizer: a soberania nacional não será obstáculo à submissão do Estado brasileiro às normas de direito internacional e de direito comunitário, porque a regência dessas relações interestaduais é submissa a regime diverso na CF de 1988 [...]

⁴⁷⁷ A Argentina assinou a Convenção em 23/05/1969, e ratificou em 05/12/1972. O Paraguai aderiu à Convenção em 03/02/1972. Recorde-se que a CVDT entrou em vigor somente em 27/01/1980 – disponível em <https://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtmsg_no=XXIII-1&chapter=23&Temp=mtmsg3&lang=en>, acesso em: 01 jul. 2016.

Não há como descaracterizar a razoabilidade dessas ponderações porque todos os itens do art. 4º se colocam como instrumentos – todos eles, insista-se – de integração comunitária, nos termos do seu parágrafo único (*sic*).⁴⁷⁸

No mesmo sentido, MALISKA entende que há, na Constituição, autorização para a integração supranacional, afirmando que, se o constituinte desejasse dar ao tema o mesmo “*status*” jurídico das demais associações, não teria incluído a menção especial no título que trata dos “Princípios Fundamentais”.⁴⁷⁹

De qualquer forma, o MERCOSUL ainda não possui estrutura propriamente supranacional disciplinada, e a discussão é válida, aqui, somente porque revela a abertura, no texto constitucional, ao direito internacional e ao direito comunitário, ainda que menos explicitamente do que nas demais constituições que analisamos.

Em relação ao segundo tema, referente à hierarquia dos tratados internacionais, que será aprofundado nos subitens seguintes, a regra, não só na União Europeia, ou no MERCOSUL, mas internacional, é consagrar no texto constitucional a suprallegalidade dos tratados internacionais.⁴⁸⁰

Antes de ingressar na análise da hierarquia dos tratados internacionais em geral, no Brasil, é de se descartar, preliminarmente, a hipótese de que tenham estatutura constitucional. Isso porque o próprio texto da Constituição Federal, em seu

⁴⁷⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 182-183. Aliás, o dualismo “ordem internacional”/“ordem interna” está presente até no preâmbulo da Constituição brasileira: “*Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar... a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias...*” (grifo nosso).

⁴⁷⁹ Da Autorização Constitucional para a Integração Supranacional, *in* CANOTILHO, MENDES, SARLET e STRECK (coord.), **Comentários à Constituição do Brasil**, p.182-183.

⁴⁸⁰ REZEK, além das constituições francesa e argentina, aqui já mencionadas, cita ainda, como exemplo da prevalência de tratados sobre o direito interno infraconstitucional, a constituição grega. E recorda que a constituição holandesa, após a revisão de 1956, tolera, em determinadas circunstâncias, a conclusão de tratados que tenham prevalência sobre seu próprio texto, constituindo a promulgação uma reforma constitucional – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 97. MELLO acrescenta que as constituições tcheca, eslovaca e romena, malgrado seu sistema dualista, preveem o primado do direito internacional em face da lei interna. E apresenta o curioso caso da Bósnia e Herzegovina, cuja Constituição Nacional foi imposta por um tratado internacional: o acordo de Dayton, em 1995 – **Curso...**, *op. cit.*, p. 136. CACHAPUZ DE MEDEIROS registra que as “... fórmulas constitucionais geralmente consistem em dispor que o ordenamento jurídico se conforma às normas do direito internacional ou que as regras geralmente reconhecidas do direito internacional são consideradas parte integrante do direito interno e sobrepõem-se às leis” – Atualização do Direito dos Tratados, *in* CACHAPUZ DE MEDEIROS, **Desafios do Direito Internacional Contemporâneo**, p. 204.

artigo 102, III, “b”, prevê a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de tratado internacional, em controle difuso.⁴⁸¹

A hierarquia dos tratados internacionais, no Brasil, é, então, infraconstitucional; cabendo a verificação, no subitem seguinte, se a suprallegalidade é, no país, atributo dos tratados internacionais em geral.⁴⁸²

3.5.2 Tratados internacionais em geral

Como anteviu MELLO, “... os conflitos entre leis e tratados não são muito comuns, entretanto, com a internacionalização da vida econômica e social, eles tendem a aumentar”.⁴⁸³

O tratado internacional, em regra, prevalece sobre a lei interna que o antecede. A questão sobre a prevalência do direito internacional, no entanto, torna-se mais complexa ao se discutir a garantia do cumprimento do tratado internacional diante de leis posteriores que o contradigam, ou seja, o caráter de eventual suprallegalidade dos tratados.⁴⁸⁴

Daí a importância de as constituições disciplinarem, ainda que minimamente, a matéria. E fazemos coro com a lamentação de MELLO, que considera que essa foi “a grande ausência” da Constituição de 1988.⁴⁸⁵

E, na ausência de disciplina, cabe à doutrina e à jurisprudência assentarem parâmetros para a hierarquia. Veja-se que, na Argentina, como narramos no subitem

⁴⁸¹ Sobre o tema, já se manifestou o STF: “*Controle de constitucionalidade de tratados internacionais no sistema jurídico brasileiro. O Poder Judiciário – fundado na supremacia da Constituição da República – dispõe de competência, para, quer em sede de fiscalização abstrata, quer no âmbito do controle difuso, efetuar o exame de constitucionalidade dos tratados ou convenções internacionais já incorporados ao sistema de direito positivo*” (sic) – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, maioria, DJ de 18/05/2001, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016. Reiteramos, no entanto, o alerta feito no item 3.3, p. 156-160, no sentido de que o Estado responde, na ordem internacional, por um descumprimento de tratado, ainda que alegue ser o tratado inconstitucional, observado o disposto no artigo 27 da CVDT. Como destaca REZEK, “... posto o primado da constituição em confronto com a norma ‘pacta sunt servanda’, é corrente que se preserve a autoridade da lei fundamental do Estado, ainda que isto signifique a prática de um ilícito pelo qual, no plano externo, deve aquele responder” – **Direito Internacional**..., op. cit., p. 96.

⁴⁸² Sobre os §§ 2º e 3º do artigo 5º da Constituição, aquele com estatura suprallegal, conforme entendimento do STF, e este, com “status” de emenda constitucional, por força da Emenda Constitucional nº 45/2004, tratamos no subitem 3.4.3, p. 189-190.

⁴⁸³ **Curso**..., op. cit., p. 135.

⁴⁸⁴ REZEK, **Direito Internacional**..., op. cit., p. 97.

⁴⁸⁵ **Direito Constitucional Internacional – Uma Introdução**, p. 343.

anterior, a corte suprema adotou como parâmetro relevante o fato de o país ser parte na CVDT, e isso inspirou, inclusive, a reforma na Constituição, em 1994.

Mas, como a adesão brasileira à CVDT é recente, ainda não se percebe nitidamente seu reflexo nas decisões do Supremo Tribunal Federal, apesar de merecer aqui transcrição o excerto, sobre o tema, do voto do Ministro Gilmar MENDES, no RE nº 349.703-1/RS, no qual redigiu a tese vencedora de primazia de tratados internacionais sobre direitos humanos, poucos anos antes de o Brasil obrigar-se pela CVDT:

Tudo indica, portanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sem sombra de dúvidas, tem de ser revisitada criticamente.

[...] Importante deixar claro, também, que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite ao Estado brasileiro, ao fim e ao cabo, o descumprimento unilateral de um acordo internacional, vai de encontro aos princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969, a qual, em seu art. 27, determina que nenhum Estado pactuante pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.⁴⁸⁶

A nosso ver, a identidade de estatura entre tratados e leis ordinárias internas vai de encontro, ainda, à Convenção de Havana sobre Direito dos Tratados, de 1928, já vigente e assinada pelo Brasil, à época, e que dispõe, em seu artigo 10, que “*Nenhum Estado se pode eximir das obrigações do tratado ou modificar as suas estipulações, senão com o acordo, pacificamente obtido, dos outros contratantes*”; e é ainda mais enérgica em seu artigo 11: “*Os tratados continuarão a produzir os seus efeitos, ainda que se modifique a constituição interna dos Estados contratantes*”.⁴⁸⁷

Historicamente, nossa suprema corte consagrou a prevalência dos tratados internacionais, registrando REZEK que, em 1945, o Ministro Philadelpho Azevedo

⁴⁸⁶ Voto do Rel., para o Acórdão, no Recurso Extraordinário nº 349.703-1/RS, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 10/04/2008 (grifo nosso) – disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁴⁸⁷ A Convenção de Havana sobre Direito dos Tratados é uma das seis convenções de Direito Internacional Público aprovadas na Sexta Conferência Internacional Americana, em 20/02/1928, e ratificadas pelo Brasil em 29/08/1929, tendo a promulgação sido efetuada pelo Decreto nº 18.956, de 22/10/1929. A Convenção entrou em vigor em 29/08/1929, data de depósito do segundo instrumento de ratificação – o brasileiro. Ratificaram ainda a convenção o Panamá, em 21/05/1929; a Nicarágua, em 12/01/1931; a República Dominicana, em 23/04/1932; o Haiti, em 09/03/1933; o Equador, em 04/09/1936; o Peru, em 21/06/1945; e Honduras, em 02/07/1958 – disponível no sítio eletrônico da Organização dos Estados Americanos (OEA), em: <www.oas.org/juridico/spanish/firmas/a-28.html>, acesso em: 01 jul. 2016. O texto, em língua portuguesa, aqui transcrito, corresponde a um dos idiomas autênticos da convenção, redigida ainda em espanhol, inglês e francês, e foi apenas adaptado às atuais regras de ortografia.

publicou comentário demonstrativo da convicção unânime do tribunal, à época, quanto à prevalência dos tratados sobre todo o direito interno infraconstitucional.⁴⁸⁸

É depois da Segunda Grande Guerra que os países, principalmente na Europa, passam a registrar constitucionalmente a primazia do Direito Internacional. E nossa suprema corte, alinhando-se com tal entendimento, de que uma lei interna posterior não pode afastar a aplicação de um tratado internacional regularmente incorporado ao nosso ordenamento, assentou a posição em julgamentos como o da Apelação Cível nº 9.587/DF, de 1951, reiterando posicionamento já externado na Apelação Cível nº 7.872/RS, em 1943.⁴⁸⁹

Na Apelação Cível nº 9.587/DF, que tratava de “... *isenção em tratado internacional, sobre o imposto de consumo...*”, asseverou o Ministro Lafayette de ANDRADA, unanimemente acompanhado pela turma:

[...] Já sustentei ao proferir o voto nos embargos na apelação cível nº 9.583, de 22 de junho de 1950, que os tratados constituem leis especiais e por isso não ficam sujeitos às leis gerais de cada país, porque, em regra, visam justamente a exclusão dessas mesmas leis. O saudoso Philadelpho Azevedo pronunciou-se brilhantemente e longamente sobre o assunto, fazendo ressaltar a força de um tratado na legislação dos países que a ele se obrigaram. [...] A meu vêr, por isso, uma simples lei que dispõe sobre imposto de consumo não tem força para alterar os termos de um tratado internacional (*sic*).⁴⁹⁰

Esse entendimento, assentado, à época, em nosso Supremo Tribunal Federal, deu, inclusive, origem ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, que analisaremos no subitem seguinte, mas acabou sendo revisto na década de setenta do século passado, no confuso e controverso julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, quando prevaleceu o Decreto-Lei nº 427, de 22/01/1969, sobre a Convenção de Genebra para adoção de uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 54, de 08/09/1964, e promulgada pelo Decreto nº 57.663, de 24/01/1966.

Dizemos confuso e controverso, porque o resultado do julgamento deriva de diferentes fundamentações, presentes nos votos de cada ministro, só sendo possível

⁴⁸⁸ A despeito de ter sido rejeitado, nos trabalhos preparatórios da Constituição de 1934, dispositivo inspirado na Constituição da Espanha, de 1931, que garantia o primado de compromissos externos sobre leis federais ordinárias – **Direito Internacional...**, *op. cit.*, p. 98-99.

⁴⁸⁹ MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 130.

⁴⁹⁰ STF, Apelação Cível nº 9.587/DF, Segunda Turma, Rel. Min. Lafayette de Andrada, unânime, DJ de 18/10/1951, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016. Ortografia original mantida.

entender que acordaram pelas conclusões, e não, individualmente, a respeito das motivações.⁴⁹¹

Passava a entender, a partir de então, nosso Supremo Tribunal Federal, que a relação entre tratado internacional e lei interna é de paridade, e que a lei nacional

⁴⁹¹ Necessária e relevante, assim, uma visita às razões que os ministros utilizaram para decidir esse emblemático caso. O voto do **Ministro Xavier de Albuquerque**, relator vencido, foi no sentido de manter o entendimento da corte sobre a impossibilidade de lei interna superveniente sobrepor-se a um tratado internacional, negando provimento ao recurso. O **Ministro Cunha Peixoto**, após pedir vista do processo, votou por dar provimento ao recurso, considerando que o tratado em análise – “Convenção de Genebra para adoção de uma Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias” – não estava em vigor, apesar de ter sido incorporado ao ordenamento jurídico nacional, porque demandava a edição de lei específica para aplicação, tendo outros países, como Alemanha, França e Itália, publicado leis internas para disciplinar a matéria, o que não fez o Brasil, e entendeu, com apoio em Triepel, que, tendo sido “... transformada a Lei Uniforme em direito positivo brasileiro, evidente que pode ser modificada ou revogada, como qualquer outro diploma legal”, e que se o tratado “... transformou-se em direito positivo, deixou de ser um tratado”. E é o mesmo Ministro Cunha Peixoto que afasta a aplicação do artigo 98 do CTN ao caso, por ser “... de constitucionalidade duvidosa...” e restrito à área tributária, suscitando ainda a tese de que existem “tratados normativos” e “tratados contratuais”, versando o CTN apenas sobre a última categoria. O **Ministro Cordeiro Guerra** deu provimento ao recurso, mas afirmou que não há dúvida quanto à vigência da Lei Uniforme, e sua aplicação imediata, e, com apoio em Verdross, Triepel e Anzilotti, em inclinação flagrantemente dualista, e na Constituição dos Estados Unidos da América, artigo VI, bem como em precedentes da suprema corte norte-americana, sustenta que a incorporação, que dá ao tratado força de lei, não obsta que o parlamento edite normas contrárias ao tratado, não sendo a denúncia o único meio de “nulificar” um tratado, afirmando, em relação ao artigo 98 do CTN, unicamente, que bem observou o Ministro Cunha Peixoto “... que deve ser compreendido como limitado aos acordos contratuais de tarifas, durante a vigência destes”. Após vista, pronunciou-se o **Ministro Leitão de Abreu**, acordando, “... pelas conclusões...”, com os votos que divergem do relator, sob os fundamentos de que é indiscutível a aplicabilidade direta das convenções, “... sem necessidade da sua transformação em lei nacional”, e que a Constituição brasileira não acolhe, no conflito entre leis e tratados, o “... princípio *lex posterior derogat lex priori*”, sendo a denúncia a única forma de invalidação do tratado, mas também não atribui competência aos tribunais para afastar a aplicação de lei que contrarie tratado, pelo que os tribunais deverão aplicar a lei posterior, que afasta – e não revoga – o tratado. O **Ministro Rodrigues Alckmin**, também acompanhando os votos dissidentes, afirmou que a omissão da Constituição brasileira, inexistente na francesa, em estabelecer a hierarquia dos tratados sobre leis, faz com que sua aplicação possa ser afastada por lei posterior, e que o teor do artigo 98 do CTN é afeto à matéria tributária e somente comportaria previsão constitucional. Após vista, o **Ministro Antonio Neder**, também votando “... pelas conclusões...”, com a divergência, concentra-se em excerto da convenção que trata de “... imposto do selo...”, e que, entendendo-o “... antiquado e inatural...”, deveria a corte atualizar o sentido da norma, para assegurar-lhe plena vigência, aplicando o “... princípio da interpretação extensiva...”, não havendo conflito entre o Decreto-Lei nº 427/1969 e a convenção. Após vista, o **Ministro Carlos Thompson Flores** também acompanhou os votos que dissentiram do relator, reconhecendo a antinomia entre a convenção e o Decreto-Lei nº 427/1969, e interpretando que a primazia dos tratados demandaria disposição constitucional expressa, inexistente no ordenamento brasileiro, endossando ainda as considerações dos Ministros Cordeiro Guerra e Rodrigues Alckmin sobre o artigo 98 do CTN. Após vista, o **Ministro Eloy da Rocha**, mesmo entendendo que “... lei ordinária não pode revogar norma constante das mesmas Convenções...”, citando vários exemplos da legislação nacional nesse sentido, entre eles o artigo 98 do CTN, votou com a divergência, pelas conclusões, por interpretar não existir incompatibilidade entre a convenção e o Decreto-Lei nº 427/1969. Veja-se que os ministros da corte suprema, por razões diversas, nenhuma delas podendo formar uma coerente maioria, acabaram gerando um “*leading case*” que foi citado por décadas, e hoje, quase meio século depois, ainda norteia algumas convicções do mesmo tribunal.

posterior poderia, em geral, afetar o tratado em vigor, em esquema similar ao “*lex posterior derogat priori*”.⁴⁹²

Tal orientação, pela paridade, representa, a nosso ver, a consagração da “teoria do calote”, pela qual o Estado se pode obrigar a cumprir algo externamente, mas, internamente, editar norma posterior determinando o descumprimento aos nacionais. Nada mais avesso ao Direito Internacional. Em outras palavras, é a opção pelo conceito medieval de soberania, colidindo frontalmente com a doutrina, nacional e estrangeira, e até com a CVDT, como exposto.

MELLO, com expressões igualmente contundentes, afirma que há “... *verdadeiro retrocesso...*” na decisão do STF, estando o Brasil “... *muito atrasado em Direito Internacional Público...*”, atraso que é “... *monumental...*”, aproveitando para destacar ainda outro equívoco frequente, nos tribunais, especialmente no Superior Tribunal de Justiça, de utilização de classificação completamente ultrapassada e sem qualquer valor – entre tratados-lei e tratados-contratos – a respeito da qual a doutrina nunca conseguiu chegar a um acordo sobre o que é um e o que é outro.⁴⁹³

CACHAPUZ DE MEDEIROS, por sua vez, destaca que a interpretação presente no Recurso Extraordinário (RE) nº 80.004/SE “... *tem causado dificuldades para a inserção do Brasil no cenário internacional contemporâneo*”; e defende que a Constituição deveria ser emendada para dispor expressamente que “... *os tratados*

⁴⁹² E o entendimento foi mantido, neste século, em julgamentos como o da ADIn nº 1.480/DF e do HC nº 72.131/RJ. No primeiro, asseverou-se que “... *os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa...*”; e, no segundo, afirmou o Ministro MOREIRA ALVES, em seu voto, que “... *é pacífico na jurisprudência desta Corte que os tratados internacionais ingressam em nosso ordenamento jurídico tão somente com força de lei ordinária*” (sic). Ambos os julgamentos com resultado disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁴⁹³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 130. No mesmo sentido, XAVIER, que, amparado em farta doutrina, indicando o desprestígio da classificação entre tratados normativos e tratados contratuais, sustenta que “... *as normas de direito internacional e de direito interno relativas à validade, eficácia, interpretação e extinção dos tratados não dependem da designação a estes dada no âmbito de uma determinada classificação*” – **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 135. Efetivamente, a tese de que existem tratados-leis e tratados-contratos não resiste a um simples teste de validade em qualquer dos acordos que discutiremos nos itens 4.2 a 4.4, p. 227-320. Isso porque um mesmo tratado possui dispositivos com características de norma e de contrato, e, para agravar, um mesmo dispositivo de um tratado pode conter ambas as características, não sendo nada clara a distinção entre elas. Fiquemos com o artigo mais importante do acordo mais relevante: o Artigo 1 do GATT, que estabelece a “Cláusula da Nação mais Favorecida”, delineada no subitem 2.4.2 deste estudo, p. 90-91. Seria desafiante classificar tal artigo entre “norma” e “contrato”, considerando seus impactos e suas projeções e exceções ao longo do texto do GATT.

*internacionais de que o Brasil seja parte integram o ordenamento jurídico pátrio e suas normas prevalecem sobre as leis”.*⁴⁹⁴

De fato, uma emenda constitucional, reconhecendo expressamente a supralegalidade dos tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico nacional, seria um importante passo rumo a uma concepção moderna de soberania, e seguiria o mesmo caminho que já apontamos ter ocorrido, por exemplo, na Argentina. Mas, recorde-se, em tal país foi a mudança de entendimento da Suprema Corte que norteou a alteração da Constituição, como visto, e não o inverso.

Entendemos, assim, que o amadurecimento do posicionamento da suprema corte independe de alteração no texto constitucional, e dela acaba sendo mais causa do que consequência. Como destacamos no subitem anterior, a partir das considerações de BORGES, o texto da Constituição de 1988, lido como sistema, já permite a conclusão pela supralegalidade dos tratados internacionais. Afinal de contas, é difícil consagrar o princípio fundamental esculpido no parágrafo único do artigo 4º da Constituição, de abertura a um processo de integração, se as normas nacionais posteriores puderem pô-lo por terra, sem aviso prévio aos demais Estados Partes. Assim como BORGES, entendemos que os ditos “princípios fundamentais” não recebem tal denominação, nem figuram no início do texto constitucional imotivadamente.⁴⁹⁵

MENDES reconhece, tratando de direitos humanos, no contexto atual, em que se pode observar a abertura cada vez maior do Estado constitucional a ordens jurídicas supranacionais, que a jurisprudência do STF acabou se tornando defasada, ressaltando que o próprio texto da Constituição de 1988 possui dispositivos que “... *remetem o intérprete para realidades normativas relativamente diferenciadas em face da concepção tradicional do direito internacional público*”, entre elas, o parágrafo único do artigo 4º.⁴⁹⁶

⁴⁹⁴ Atualização do Direito dos Tratados..., *op. cit.*, p. 205. A nosso ver, mais interessante ainda a sugestão de BORGES, para quem tal emenda constitucional deveria ainda vincular a estatura à reciprocidade: “... *não se deve exigir a um Estado a aplicação supralegal de um tratado se as outras partes celebrantes não o aplicam internamente nas mesmas condições*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 261.

⁴⁹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 182-183.

⁴⁹⁶ Prisão Civil do depositário infiel em face dos tratados internacionais de direitos humanos, *in* MENDES e BRANCO, **Curso de Direito Constitucional**, p. 664-666.

De fato, em relação aos direitos humanos, houve evolução jurisprudencial nítida e inquestionável, sem alteração do texto constitucional, passando a suprema corte da posição pela “paridade” – explicitada no julgamento do HC nº 72.131/RJ, em 1995 – ao entendimento pela “supralegalidade”, reconhecida pelo pleno do STF no julgamento dos RE nº 349.703/RS e nº 466.343/SP, em 2008.⁴⁹⁷

E a mudança de entendimento teve ativa participação do Ministro Gilmar Mendes. No RE nº 349.703/RS, no qual já haviam votado os Ministros Ilmar Galvão – pelo não conhecimento do recurso, Moreira Alves e Sidney Sanches – estes considerando legítima a prisão do depositário infiel, em desconsideração aos tratados internacionais firmados pelo país – o Ministro Gilmar MENDES pediu vista, manifestando a necessidade de que a jurisprudência do STF fosse “... *revisitada criticamente...*”, pois contrariava, inclusive, a CVDT, em excerto que aqui já transcrevemos, ao início deste subitem. O voto do Ministro Gilmar Mendes foi seguido pela Ministra Cármen Lúcia e pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio, Celso de Mello – que motivou, em voto, sua alteração de entendimento exclusivamente em relação a tratados que versem sobre direitos humanos – Menezes Direito e Cezar Peluso. Ao final da votação, o Ministro Gilmar MENDES chamou a atenção para o fato de que o STF acabava de proferir uma decisão histórica, e que o Brasil aderiria ao entendimento já adotado em diversos países no sentido da supralegalidade dos tratados internacionais sobre direitos humanos na ordem jurídica interna; advertindo, ainda, que a jurisprudência das Cortes Supremas vem reconhecendo a superioridade normativa dos tratados, em geral, sobre as leis internas, citando como exemplo a França, a Holanda, a Itália, a Rússia e Chipre; e envidando críticas à teoria da “paridade”, no sentido de que não encontra guarida constitucional, no Brasil, mencionando o voto do Ministro Philadelpho de Azevedo no julgamento da Apelação Cível nº 7.872, de 1943:

Na verdade, a equiparação absoluta entre tratados internacionais e leis ordinárias federais procura enquadrar as normas internacionais em atos normativos internos, o que não tem qualquer sustentação na estrutura constitucional. Constitui “solução simplista” à complexa questão da

⁴⁹⁷ Destaque-se que a alteração promovida na Constituição, pela Emenda Constitucional nº 45/2004 – inclusão dos §§ 3º e 4º ao artigo 5º – não serviu de fundamento à alteração de entendimento pela suprema corte nos RE nº 349.703/RS e nº 466.343/SP, visto que se estava, nos julgamentos, a analisar tratados anteriores à vigência da emenda, e incorporados ao nosso ordenamento por rito semelhante ao relativo às leis ordinárias, não obstante alguns votos de ministros terem utilizado a publicação da emenda como endosso a seu argumento. Todos os julgamentos com resultado disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

aplicação das normas internacionais, conforme já apontara o saudoso Min. Philadelpho de Azevedo no julgamento de 11.10.1943 (Apelação Cível nº 7.872/RS).⁴⁹⁸

Caminha, assim, a jurisprudência, em sentido convergente ao da doutrina, pela supralegalidade dos tratados internacionais, ainda que o posicionamento assentado seja restrito, hoje, a direitos humanos. Mas não há muito sentido em que a supralegalidade dos tratados internacionais se refira somente a determinado tema, ainda que seja de inquestionável importância, como o dos direitos humanos. Daí a argumentação sobre “tratados de direitos humanos” logo descambar para uma discussão geral, que passa a ter um ingrediente adicional de peso a ser tomado em conta: a adesão brasileira à CVDT.

Ao final do julgamento, em discussão entre os ministros, resta patente a preocupação com a delimitação da expressão “tratados de direitos humanos”, e soa como pertinente o comentário do Ministro Celso de MELLO, respondendo à pergunta do Ministro Cezar Peluso sobre o que faria aquela corte diante de um tratado de determinado direito tido por “humano”, em relação à legislação interna superveniente:

Deveremos interpretar a convenção internacional e **promover**, se for o caso, o **controle de convencionalidade** dos atos estatais internos ou domésticos, **em ordem** a impedir que a legislação nacional transgrida as cláusulas inscritas em tratados internacionais de direitos humanos.⁴⁹⁹

Ou seja, revela-se a necessidade de que a legislação superveniente observe os tratados internacionais, ainda que restrita à análise específica dos “tratados de direitos humanos”; e que isso pode inclusive ocasionar “controle de convencionalidade”, análise de adequação da lei interna ao tratado/convenção internacional vigente.

E a necessidade de que as leis nacionais devam observância aos tratados em vigor já constava, e continua a constar, expressamente, na Constituição Federal brasileira, no artigo 178, ainda que, novamente, restrita, a análise, a um tema específico: o transporte internacional.

⁴⁹⁸ Considerações Finais do Rel., para o Acórdão, Min. Gilmar Mendes, no Recurso Extraordinário nº 349.703-1/RS, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 10/04/2008, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁴⁹⁹ Considerações do Ministro Celso de Mello, no Recurso Extraordinário nº 349.703-1/RS, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 10/04/2008, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

Veja-se que o artigo 178, “*caput*”, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 7, de 1995, estabelece que lei “... *disporá sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, devendo, quanto à ordenação do transporte internacional, observar os acordos firmados pela União...*”, atendida a reciprocidade. No texto original, tal mensagem estava no § 1º do artigo 178.

Brota, assim, claro exemplo constitucional de limitação à edição de lei, em virtude de tratados internacionais celebrados. Qualquer lei que se oponha a “acordos”/tratados, em matéria de transportes internacionais, será inconstitucional, por desrespeito ao limite imposto no artigo 178, e o exame de constitucionalidade, no caso, deriva de um exame de “convencionalidade” da lei.

Remeta-se, em relação ao tema, ao julgamento do RE nº 297.901-5/RN, no qual a Ministra Ellen GRACIE, em 2006, mesmo reconhecendo o posicionamento pela “paridade” entre lei e tratado, originário do RE nº 80.004/SE, afastou, em função do artigo 178 da Constituição, a lei nacional superveniente – Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 8.078/1990 – no que conflitava com a Convenção de Varsóvia sobre transporte aéreo internacional, aprovada em 1929 e promulgada em 1931, pelo Decreto nº 20.704, de 24/11/1931. No julgamento, o voto da ministra foi unanimemente acolhido pela Segunda Turma do STF.

Em sentido semelhante ao que já se afirmou, aqui, sobre direitos humanos, mas agora em amplitude maior, registre-se que não faz sentido, em análise sistêmica do texto constitucional, que um tratado internacional sobre transportes internacionais tenha estatura supralegal, e que os tratados, por exemplo, sobre comércio internacional, ou sobre matéria tributária e aduaneira não o tenham.⁵⁰⁰

Entendemos que não se pode fazer leitura fragmentada e casuística da Constituição, para admitir estatura supralegal somente a determinados tratados internacionais, a despeito de o rol de tais tratados ter sido progressivamente aumentado pelo STF, mesmo antes de mudanças no texto da Constituição.

Não temos dúvida de que os tratados internacionais, em geral, possuem, no atual grau de evolução do Direito Internacional, e do direito nacional, pós CVDT, estatura supralegal, seja diante da doutrina, das tendências jurisprudenciais, ou da

⁵⁰⁰ XAVIER acrescenta à lista de artigos da Constituição Federal que explicitam a primazia do Direito Internacional mais dois: o artigo 192, III – posteriormente revogado pela Emenda Constitucional nº 40/2003, e o artigo 52 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, alterado pela mesma emenda, mas que ainda preserva, em seu parágrafo único, a prevalência de “acordos internacionais”, em matéria financeira – **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 121.

evolução legislativa, que, repita-se, não tem sido causa, mas consequência da evolução do entendimento jurisprudencial.

Sendo o Brasil parte da CVDT, nova etapa de debates deve enfrentar nossa Suprema Corte, que poderá chegar à conclusão pela supralegalidade dos tratados, em geral, aproximando-se do entendimento majoritário na doutrina aqui exposta, ou dele se afastar ainda mais, tendo que reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivos da CVDT. Mas esses interessantes capítulos da história ainda estão por ser escritos.

Ao largo de tal debate, argumentamos que, mesmo diante do posicionamento pela “paridade” entre tratado e lei, não é verdade que sempre opere uma espécie de “*lex posterior derogat priori*”, pois, sendo o tratado, em regra, uma norma especial, impera o “*lex speciali derogat generali*”, não ocorrendo o contrário, derrogação da lei especial pela geral. Assim, uma lei geral posterior ao tratado não prevalece sobre ele, mais específico, como lembrou Lafayette de Andrada, na Apelação Cível nº 9.587/DF, no já transcrito excerto do voto em que recorda os dizeres do ministro do STF, e posterior juiz da Corte Internacional de Justiça, José Philadelpho de Barros e Azevedo.

De qualquer modo, é certo que as conclusões aqui expostas esvaziam, de certa forma, a discussão que promoveremos no subitem seguinte, sobre tratados internacionais em matéria tributária e aduaneira, que acabam restritas a aparar arestas em relação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional e a trazer entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre tal artigo e sobre disposições tributárias e aduaneiras constantes em tratados internacionais, como o GATT.

3.5.3 Tratados internacionais sobre matéria tributária/aduaneira

O único diferencial entre os tratados internacionais, em geral, e os tratados em matéria tributária ou aduaneira-tributária, referentes aos tributos devidos na importação/exportação, é a existência do artigo 98 do Código Tributário Nacional, que dispõe, como já exposto no subitem 3.4.3, que “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”.⁵⁰¹

⁵⁰¹ Subitem 3.4.3, p. 185-186.

Adiantamos que a expressão “e as convenções” poderia ser suprimida, sem prejuízo ao conteúdo do texto. E a expressão “devem ser observados pela que lhes sobrevenha” é exatamente o reconhecimento da primazia do tratado internacional. Deve ser feito apenas reparo no excerto “revogam ou modificam”, porque um tratado não revoga nem modifica a lei interna, e nem o oposto ocorre. Nesse sentido, várias são as menções, entre os tributaristas brasileiros, à inadequação da redação do artigo 98 do CTN.

P. B. CARVALHO, como já narramos, entende haver “... *equívoco incontornável na dicção...*” do artigo 98, porque não seriam os tratados que revogam ou modificam a legislação interna, mas sim os decretos legislativos que os introduzem no ordenamento nacional.⁵⁰²

Mas a doutrina nacional, predominantemente – e, a nosso ver, corretamente – não encontra erro incontornável na referência ao tratado, mas na utilização dos verbos presentes no artigo 98: “revogar ou modificar”. E busca, com diversas expressões, substituir os verbos equivocadamente utilizados.

XAVIER destaca, em relação ao artigo 98, que não se está “... *perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à aplicação pelo tratado...*”, ocorrendo “... **limitação da eficácia** da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas ou situações”.⁵⁰³

Ricardo Lobo TORRES fala ainda em “... **suspensão da eficácia** da norma tributária nacional, que readquirirá sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado”.⁵⁰⁴

BORGES ensina que não se dá, no caso do artigo 98 do CTN, “... *revogação da norma interna, mas sim a sua **desaplicação**, numa decorrência da aplicação do tratado...*” o que se costuma denominar, na doutrina alemã, de “... **prevalência de aplicação...**” (“Anwendungsvorrang”).⁵⁰⁵

⁵⁰² **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 79.

⁵⁰³ XAVIER, **Direito Tributário Internacional...**, *op. cit.*, p. 131. No mesmo sentido, COELHO afirma que “... *não se trata de revogação, mas de **paralisia parcial** da parte regrada diferentemente pela legislação interna...*”, de “... **limitação da eficácia** da lei que se torna inaplicável a certo círculo de pessoas e situações” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 574 e 582. No mesmo sentido, ainda, TÔRRES – Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal..., *op. cit.*, p. 169; e GRUPENMACHER, **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 113.

⁵⁰⁴ **Curso de Direito Tributário e Financeiro**, p. 49.

⁵⁰⁵ BORGES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 264. No mesmo sentido, MACHADO, afirmando que o artigo 98 quis, em verdade, dizer que os tratados “... **prevalecem** sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior...”, e que, denunciado o tratado, a lei com ele incompatível volta a ter pleno vigor – **Curso...**, *op. cit.*, p. 78. Também SCHOUERI afirma que “... *os tratados internacionais não*

AMARO afirma que os tratados internacionais “*são normas especiais que, anteriores ou posteriores à lei geral (interna), com ela convivem*”, e “*na situação especial (qualificada no tratado), ou a lei interna não se aplica (porque o tratado afasta – na hipótese – sua incidência), ou a lei interna é aplicável com a limitação imposta no tratado*”.⁵⁰⁶

Pelo exposto, surgem, em relação ao artigo 98 do CTN, basicamente, duas correntes, semelhantes às que analisamos para os tratados, em geral: a da prevalência ou primazia, na qual o tratado ocupa estatura supralegal, e a da especialidade, na qual, mesmo havendo “paridade” de estatura entre tratado e lei, prevalece o tratado pelo critério da “*lex specialis*”. Em ambas, o tratado afasta a aplicação da lei interna, restando imune à produção legal superveniente em sentido diverso.⁵⁰⁷

revogam a legislação interna: apenas prevalecem...”, utilizando-se da feliz analogia sugerida por Klaus Vogel, de que os tratados – mais especificamente os acordos de bitributação – operam como uma “... máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste...”, sendo que “... os dispositivos do direito interno que continuam visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis...” – Notas sobre os Tratados Internacionais..., *op. cit.*, p. 213.

⁵⁰⁶ AMARO, *Direito Tributário*..., *op. cit.*, p. 175.

⁵⁰⁷ Não se ignora, aqui, uma terceira corrente, com relevantes representantes na academia tributária brasileira, e que entende, a despeito do disposto no artigo 98 do CTN, ser possível que o tratado, ou o decreto legislativo que o aprova, seja revogado por legislação interna posterior. Nesse sentido, CARRAZA, embora reconheça o tratado internacional “... devidamente aprovado, ratificado e promulgado...” como fonte primária do direito tributário, afirma que os tratados internacionais tributários podem ser “... revogados ou modificados pela legislação interna (...) que lhes sobrevenha”, apesar de reconhecer a constitucionalidade do artigo 98. P. B. CARVALHO, como já alertamos, defende que não são os tratados que revogam ou modificam a legislação interna, mas sim os decretos legislativos que os incorporam à ordem jurídica brasileira, e que o decreto legislativo “... está no nível da lei ordinária...” – *Curso*..., *op. cit.*, p. 74 e 79. VIEIRA, fazendo menção a CARRAZA, CARVALHO, ATALIBA e COELHO, entende haver errônea instaurada pelo artigo 98 do CTN, que “... pretendeu consagrar a primazia hierárquica dos tratados internacionais sobre tributos na ordem jurídica nacional, relegando ao oblivio as normas constitucionais pertinentes...” – *A Regra-Matriz*..., *op. cit.*, p. 119. COELHO defende, atualmente, que o artigo 98 é, materialmente, lei complementar, e que a mensagem “... não pode ser revogado pela que lhe sobrevenha...” não se refere somente à legislação federal, mas também à legislação tributária da União, dos Estados e dos Municípios, que “... juntas formam a ordem jurídica tributária total do Estado brasileiro, como é da índole do Estado Federal. Não menos do que por isso, o Ministro Rezek pôde dizer que o art. 98 construiu, no Direito Tributário, uma regra de primado do Direito internacional sobre o Direito interno” – *Curso*..., *op. cit.*, p. 578. E ATALIBA, em prefácio à obra de LOPES FILHO, tece críticas ao citado artigo 98, afirmando, como P. B. CARVALHO, que os veículos introdutórios dos tratados – os decretos legislativos – é que revogam o direito interno, e elogia o tratamento da matéria por LOPES FILHO, que, no entanto, expressa que o artigo 98 “... consagra a prevalência dos atos de nível internacional, devidamente celebrados e ratificados, sobre a legislação interna...”, e que “... os tratados, acordos, convenções internacionais, além de disciplinarem as situações jurídicas sobre as quais incidem, num eventual conflito com a legislação interna, a ela se sobrepõem. Não se trata propriamente de revogação da legislação interna, na ocorrência de conflito de normas, mas da prevalência da norma internacional sobre a nativa” – *Regimes aduaneiros*..., *op. cit.*, p. 10-11 (Prefácio de ATALIBA) e 35-36 (texto de LOPES FILHO). Como se expressará na sequência, no presente estudo, o artigo 98 não determinou – e

Como destaca TÔRRES, são duas as funções do artigo 98: (a) recepção das normas convencionais; e (b) execução delas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como “proibido” – destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração unilateral do pactuado, nos termos do “*pacta sunt servanda*” entre as partes.⁵⁰⁸

Independente da denominação dada ao fenômeno de afastamento da aplicação da lei nacional, em virtude da aplicação do tratado, não há, na doutrina, nem na jurisprudência, substancial controvérsia a respeito de o tratado internacional tributário prevalecer sobre a lei anterior. A dúvida residiria, mormente, na possibilidade de a lei posterior afastar a aplicação do tratado, pois, de fato, uma lei interna jamais poderia revogar um tratado internacional.⁵⁰⁹

Mas o texto do artigo 98 do CTN, se considerado como constitucional – e é nesse sentido nosso posicionamento – espanca a dúvida, pois, literalmente, impede a edição de lei posterior que conflite com o teor do tratado internacional em matéria tributária.⁵¹⁰

O artigo 98 do Código Tributário Nacional, como concluímos ao final do tópico anterior, não é o responsável pela primazia dos tratados em matéria tributária, embora a reconheça expressamente, nem em outra matéria, como a aduaneira. Ele simplesmente endossa conclusão que poder ser obtida em leitura sistêmica do texto constitucional, pela primazia dos tratados internacionais.

nem poderia fazê-lo, pela sua estatura – a prevalência dos tratados internacionais, mas apenas endossou – ou, nas palavras de LOPES FILHO, aqui reproduzidas, “consagrou” – tal prevalência ou primazia, já existente. Daí defendermos que o artigo 98 é conforme o texto constitucional, posicionamento que, a nosso ver, seria insustentável para quem a ele atribui função criadora da primazia/prevalência.

⁵⁰⁸ Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal..., *op. cit.*, p. 167-168.

⁵⁰⁹ Como registra BORGES, a única forma de o Estado desobrigar-se unilateralmente de um tratado é por meio da denúncia, a ser oferecida de acordo com as próprias regras do tratado – **Curso...**, *op. cit.*, p. 264.

⁵¹⁰ Em relação a eventual inconstitucionalidade do artigo 98, além dos comentários “*en passant*” dos ministros do STF, em julgamentos que sequer tratavam de matéria tributária, mencionados no subitem anterior, são raras as menções na doutrina. CARRAZA, que era comumente citado – *v.g.*, por GRUPENMACHER, **Tratados Internacionais...**, *op. cit.*, p. 113 – como um dos únicos tributaristas brasileiros que defendia tal posição, pela inconstitucionalidade, afirma, nas edições mais recentes de sua obra, como já alertamos, que “... *embora já tenhamos sustentado o contrário, hoje estamos convencidos de que o tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado, é fonte primária de direito tributário...*”, e que o artigo 98 do CTN é constitucional, apesar de o mesmo tributarista, na sequência de seu raciocínio, defender que, ao serem incorporados ao direito interno, os tratados alojam-se no mesmo patamar das leis “*latu sensu*” (leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias e resoluções), podendo, desse modo, ser revogados ou modificados pela legislação interna que sobrevenha, destacando que “... *inexiste, pois, supremacia jurídica dos tratados internacionais (tributários ou não) sobre as leis em geral*” – **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 233.

Concordamos, assim, com TÔRRES, quando ele defende que o artigo 98 apenas confirma a prevalência da aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do artigo 4º da Constituição Federal, e que “... se ele (o art. 98) não existisse, pelas características do sistema brasileiro, ... em nada se alteraria o mecanismo de recepção”.⁵¹¹

Aliás, não só o artigo 98 confirma as disposições constitucionais, como delas deriva, desde a época em que o STF entendia pela primazia dos tratados internacionais sobre a lei nacional, sem restrições temáticas.⁵¹²

E, diante do advento da Constituição de 1988, nada mudou. XAVIER relaciona seis argumentos em defesa da superioridade hierárquica dos tratados internacionais – não só tributários, mas quaisquer tratados – em face da lei interna, cabendo aqui citar, pela pertinência, o primeiro, o segundo e o quinto argumentos: (a) a Constituição teria consagrado o sistema monista com cláusula geral de recepção plena, no artigo 5º, § 2º, o que significa que os tratados valem na ordem interna como tal, e não como lei interna, apenas sendo suscetíveis de revogação ou denúncia pelos mecanismos próprios do direito dos tratados; (b) embora o artigo 5º, § 2º, atribua expressa superioridade hierárquica somente aos tratados sobre direitos e garantias fundamentais, a disposição revela princípio geral, estando ainda a matéria tributária, em qualquer caso, em tal domínio, conforme artigo 150 da Constituição; e (c) o artigo 98 do CTN, lei complementar, é expresse ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados, sendo inadmissível restringir essa superioridade a apenas algumas espécies ou modalidades.⁵¹³

Se há divergência entre os tributaristas e os internacionalistas a respeito do significado das etapas de incorporação dos tratados ao ordenamento jurídico brasileiro, como vimos no subitem 3.4.3, o mesmo não se pode falar a respeito da hierarquia dos tratados em matéria tributária, tema em relação ao qual não há

⁵¹¹ Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal..., *op. cit.*, p. 168.

⁵¹² BORGES, em hermenêutica histórica do artigo 98, narra que sua origem remonta ao artigo 107 do Anteprojeto do CTN, suprimido por sugestão de Carlos da Rocha Guimarães, tendo a matéria sido trasladada para o artigo 55 do projeto, correspondendo, o artigo 98 do CTN, ao antigo parágrafo único do artigo 55 do projeto. A matéria controversa, à época, referia-se à competência para disciplinar, em tratados, isenções de tributos estaduais e municipais, não em relação à primazia – **Teoria**..., *op. cit.*, p. 317-319.

⁵¹³ **Direito Tributário Internacional**..., *op. cit.*, p. 119-120.

substancial dissonância entre internacionalistas e tributaristas brasileiros, sendo majoritária a voz pela prevalência dos tratados internacionais.⁵¹⁴

E, normalmente, quando se exemplifica, com julgados das cortes superiores, a prevalência em matéria tributária, os tratados mencionados são, de fato, aduaneiros, segundo a nossa concepção, já esclarecida ao início do mesmo subitem 3.4.3.⁵¹⁵ Veja-se o que assevera Carlos Mário da Silva VELLOSO: “... *no campo tributário, meu entendimento é no sentido do primado do direito internacional sobre o direito interno...*”, passando a discorrer sobre julgamentos nos quais atuou, no STJ, confirmando o teor do artigo 98 do CTN, entre os quais o REsp nº 1.966/SP e o REsp nº 846/SP, ambos tratando do GATT. E as menções a julgamentos do STF que reconhecem o “primado do direito externo” em matéria tributária, também são todas de matéria aduaneira, invocando o Tratado de Montevidéu, instituidor da ALALC – RE nº 76.099/SP, o GATT – RE nº 92.982/SP, ou ambos – RE nº 97.088/RJ.⁵¹⁶

Aliás, em relação ao GATT, o STF editou, inclusive, a Súmula nº 575: “*À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional*” (*sic*). Tal súmula, que representa reflexo do Artigo III do GATT (“Cláusula do Tratamento Nacional”), apresentado no subitem 2.4.2 deste estudo, tem sido confirmada em julgados mais recentes do STF, como o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 764.951/BA, em 2013.⁵¹⁷

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU DA NORUEGA. PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. ISENÇÃO HETERÔNOMA. TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. ALCANCE E LEGITIMIDADE DE ISENÇÕES À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SIMILARIDADE ENTRE PRODUTOS NACIONAIS E ESTRANGEIROS. APRECIACÃO EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA STF 279. A jurisprudência desta Suprema Corte assentou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil, máxime no que diz com a extensão, às mercadorias importadas de países signatários do GATT, das isenções de ICMS concedidas às similares nacionais (Súmula STF 575). Descabe analisar, em sede de recurso extraordinário, alegações pertinentes à abrangência e à legitimidade de isenções frente à legislação infraconstitucional, bem como a similaridade entre produtos nacionais e

⁵¹⁴ Subitem 3.4.3, p. 182-191.

⁵¹⁵ p. 182-185.

⁵¹⁶ Tratados internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *in* AMARAL (coord.), **Tratados...**, *op. cit.*, p. 16-17.

⁵¹⁷ Subitem 2.4.2, p. 91-92.

estrangeiros para efeito da outorga do tratamento isonômico exigido pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT (*sic*).⁵¹⁸

Não é de se estranhar que os tribunais encarem matéria aduaneira-tributária como sendo tributária, diante da carência doutrinária de distinção entre as áreas, no Brasil. E é ainda comum encontrar, na doutrina e na jurisprudência, exemplos de tratados classificados como de matéria tributária que sequer se relacionam ao direito tributário. Veja-se, a título exemplificativo, o comentário de MELO:

Usualmente, os tratados celebrados em matéria tributária colimam a eliminação de direitos alfandegários **e restrições não tarifárias** à circulação de produtos, **bem como qualquer outra medida de efeito equivalente**, objetivando o livre trânsito de bens, serviços e fatores produtivos entre os países signatários.⁵¹⁹

É certo que o GATT e derivados, assim como os tratados referentes a processos de integração regional, são recheados de matéria referente ao imposto de importação, por exemplo, que é aduaneira com reflexos tributários – aduaneira-tributária, e contêm ainda disposições estabelecendo vedações à tributação interna, na importação, como a “Cláusula do Tratamento Nacional”. Para tais hipóteses, é inequívoca a aplicação do artigo 98 do CTN. Mas tais tratados envolvem ainda discussões que sequer tangenciam o universo tributário, como as proibições e restrições não-tarifárias, as licenças de importação e os direitos de propriedade intelectual relacionados ao comércio. E, como expusemos na conclusão às observações sobre os tratados em geral, no subitem 3.5.2, não entendemos que tal característica altere a primazia dos tratados sobre a lei interna.⁵²⁰

Cabe ainda destacar que há disposições específicas da legislação aduaneira que também reconhecem a primazia dos tratados internacionais. Veja-se, por

⁵¹⁸ AI nº 764.951/BA-AgR, Relatora Min. Rosa Weber, Primeira Turma, unânime, julgado em 26/02/2013, disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁵¹⁹ **Curso de Direito Tributário**, p. 187.

⁵²⁰ Subitem 3.5.2, p. 205-214. Como exemplo de julgado do STF sobre tratado internacional relativo à matéria exclusivamente aduaneira, podemos mencionar a ADPF nº 101/DF, sobre a proibição de importação de pneus usados: “2. **Arguição de descumprimento dos preceitos fundamentais constitucionalmente estabelecidos:** decisões judiciais nacionais permitindo a importação de pneus usados de Países que não compõem o Mercosul: objeto de contencioso na Organização Mundial do Comércio – OMC, a partir de 20.6.2005, pela Solicitação de Consulta da União Europeia ao Brasil. [...] 7. Autorização para importação de remoldados provenientes de Estados integrantes do Mercosul **limitados ao produto final, pneu, e não às carcaças: determinação do Tribunal ad hoc, à qual teve de se submeter o Brasil em decorrência dos acordos firmados pelo bloco econômico: ausência de tratamento discriminatório nas relações comerciais firmadas pelo Brasil**” – ADPF nº 101/DF, Relatora Min. Cármen Lúcia, Pleno, maioria, julgado em 24/06/2009 (grifos nossos) – disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia>>, acesso em: 01 jul. 2016.

exemplo, o artigo 8º do Decreto-Lei nº 37/1966, que estabelece a definição de “origem” das mercadorias, “... *respeitados os critérios decorrentes do ato internacional de que o Brasil participe*”; ou o artigo 61 do mesmo diploma, que estabelece normas sobre remessas postais internacionais, “... *ressalvado o disposto nos atos internacionais pertinentes*”. E, reitere-se, o Decreto-Lei, ou a lei, não estabelecem a primazia, mas endossam a disciplina constitucional do tema. Por isso entendemos como constitucionais tais artigos, perfeitamente integrados ao sistema jurídico brasileiro.⁵²¹

Nosso estudo, do Capítulo 4 para diante, afunila nos tratados aduaneiros, e, mais ainda, naqueles que possuem relação com o imposto de importação, figura central deste labor. Ou seja, são reflexamente tributários, não restando margem para dúvida em relação à aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional, na ausência de disposição específica aduaneira em sentido diverso.

Antes, contudo, é relevante analisar, no tópico seguinte, a estatura dos “acordos executivos”, na hipótese em que os admitimos.

3.5.4 “Acordos executivos”

Os “acordos executivos”, para os quais não há assentimento parlamentar específico, na hipótese em que os admitimos – subitem 3.4.4, representam meros subprodutos de tratados internacionais já celebrados pelo Poder Executivo e aprovados pelo Poder Legislativo, sempre que não excedam às dimensões do tratado internacional aprovado.⁵²²

Em estudo anterior, entendemos que a estatura que adquire o acordo executivo em nosso ordenamento jurídico corresponde exatamente ao nível hierárquico da norma que o introduz, geralmente um decreto.⁵²³

⁵²¹ Pelas mesmas razões, mas com consequência inversa, entendemos avessos ao ordenamento constitucional pátrio comandos legais como o presente no artigo 732 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002: “Aos **contratos de transporte**, em geral, são **aplicáveis**, quando couber, **desde que não contrariem as disposições deste Código, os preceitos constantes da legislação especial e de tratados e convenções internacionais**” (grifos nossos). Não bastasse ao artigo assegurar à lei nacional primazia inexistente, em detrimento de tratado internacional, ele resolveu dar superioridade ao Código Civil justamente em uma matéria para a qual a Constituição Federal de 1988 assegura expressamente a prevalência dos tratados internacionais.

⁵²² Subitem 3.4.4, p. 191-199.

⁵²³ TREVISAN, Tratados Internacionais..., *op. cit.*, p. 400.

Não alteramos, em substância, tal entendimento, mas percebemos que a matéria demanda melhor detalhamento, porque, a depender do texto do próprio tratado aprovado, e do texto do decreto legislativo de aprovação parlamentar, o “acordo executivo” poderá assumir “*status*” diferenciado, se regularmente incorporado ao ordenamento nacional.

Tomemos como exemplo, inicialmente, o Acordo bilateral para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, aprovado, no Brasil, pelo Decreto Legislativo nº 128/1996, e promulgado pelo Decreto nº 2.142/1997, que prevê, em apertada síntese:

“Artigo 1º, 1 – Estarão **isentas dos impostos atualmente vigentes nas diversas esferas de competência das Partes Contratantes, assim como daqueles que se criem no futuro** pelas autoridades competentes das referidas Partes, as operações que compreendam: a) importação de bens e serviços destinados ao uso direto ou a incorporação na construção do gasoduto Brasil-Bolívia; [...]

[...] Artigo 3º As isenções referidas no Artigo 1º serão **aplicadas exclusivamente em fase de construção do gasoduto até que se alcance a capacidade de 30 milhões de m³/dia.**

Artigo 4º Este Acordo **vigora até a total implementação do Projeto, definida esta conforme indicado no Artigo anterior, que será objeto de notificação** entre as Partes Contratantes.

[...] Artigo 6º As Partes Contratantes estabelecerão as **normas legais** internas necessárias à aplicação do presente Acordo [...] (*sic*).⁵²⁴

E o decreto legislativo que aprovou tal tratado dispôs:

Art. 1º É aprovado o texto do Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em Brasília, em 5 de agosto de 1996.

Parágrafo único. São **sujeitos à aprovação** do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em **revisão** do referido Acordo, bem como quaisquer **ajustes complementares** que, nos termos do art. 49, I, da Constituição Federal, acarretem **encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.**

Art. 2º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.⁵²⁵

Nesse cenário, percebe-se, por exemplo, que eventual alteração – para mais ou para menos – na capacidade prevista no Artigo 3º do tratado, não poderia ser efetuada por “acordo executivo”, diante da limitação prevista no parágrafo único do artigo 1º do decreto legislativo de aprovação, que impede a revisão. Veja-se ainda

⁵²⁴ Grifos nossos.

⁵²⁵ Grifos nossos.

que o texto do próprio acordo, no Artigo 6º, definiu que as partes poderiam estabelecer regras internas para aplicação do acordo em “normas legais”, novamente limitando a atividade exclusivamente executiva. De outro lado, não temos dúvida de que poderia ser celebrado um “acordo executivo”, veiculado, no Brasil, por meio de decreto presidencial, para dar publicidade ao atingimento da capacidade prevista no Artigo 3º do tratado, cessando a isenção. E tal decreto executivo não necessitaria ter estatuto de lei, pois não faria “cessar a isenção”, que já cessou quando atingida a capacidade, mas somente daria publicidade, para que os nacionais soubessem, de fato, a respeito da cessação. Em suma, um decreto do Poder Executivo que meramente daria publicidade à decisão já tomada em tratado anterior, aprovado pelo parlamento. E tal publicidade, excepcionalmente, abrangeria a cessação da isenção para os tributos de competência, *v.g.*, dos Estados Federados e do Distrito Federal, como o ICMS devido na importação.

Tal decreto não difere substancialmente daqueles que aprovam, no território brasileiro, decisões já tomadas em Resoluções do Conselho de Segurança das Nações Unidas, e são puramente “decretos”, providências do chefe do Poder Executivo enquadradas na competência a ele atribuída pela própria Constituição Federal brasileira, em seu artigo 84, IV: “... *sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução...*”.

Não há inovação em seu teor, nem criação de compromissos. Os compromissos já estavam criados quando o parlamento aprovou e o Poder Executivo ratificou e promulgou o tratado que deu origem à decisão ou à providência.

A publicidade, por decreto presidencial, de normas emanadas dos órgãos do MERCOSUL, ou referentes a protocolos adicionais a acordos de complementação econômica, igualmente feita com base no artigo 84, IV, da Constituição Federal, no entanto, merece cuidado maior, porque tais atos versam sobre os mais variados temas, alguns deles a efetivamente demandar norma legal, e não constituem somente decisões já tomadas, a serem publicadas no país, mas decisões que necessitam, muitas vezes, autorização dos países para implementação.⁵²⁶

⁵²⁶ Em relação à publicidade de normas emanadas de órgãos do MERCOSUL, o Protocolo de Ouro Preto, em seu artigo 39, estabelece que “... **serão publicados no Boletim Oficial do Mercosul, em sua íntegra, nos idiomas espanhol e português, o teor das Decisões do Conselho do Mercado Comum, das Diretrizes da Comissão de Comércio do Mercosul e dos Laudos Arbitrais de solução de controvérsias, bem como de quaisquer atos aos quais o Conselho do**

E não se deve confundir a influência do “acordo executivo” na feitura de dispositivos normativos nacionais com a efetiva aplicação do “acordo executivo” no país. Veja-se, por exemplo, o caso da Decisão CMC nº 50, de 16/12/2004, que aprova a “Norma relativa ao Despacho Aduaneiro de Mercadorias”, e foi publicada no Brasil no Diário Oficial de 04/06/2009, mas já havia sido, cerca de três anos antes, quando sequer era vigente no âmbito regional, expressamente mencionada, entre os fundamentos constantes do preâmbulo da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 02/10/2006.⁵²⁷

Por certo que a menção, na Instrução Normativa, somente seria relevante e regular/permitida, se o Secretário da Receita Federal tivesse competência para emitir um ato, com a hierarquia das instruções normativas, disciplinando o tema presente no acordo, e que resolveu trazer para a norma interna. Ainda assim, não se trataria de incorporação, mas de influência do tratado internacional na feitura da norma infralegal.

Leonardo Correia Lima MACEDO bem percebeu, no que se refere à valoração aduaneira, que há decisões do Comitê de Valoração Aduaneira – da OMC – e entendimentos do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira – da OMA – introduzidos em nosso ordenamento por veículos de baixa hierarquia, como as instruções normativas, o que, de certa forma, fragiliza a aplicação de tais manifestações de órgãos internacionais.⁵²⁸

*Mercado Comum ou o Grupo Mercado Comum entendam necessário atribuir publicidade oficial”. Parece tal comando realmente objetivar uma realidade de integração que está a decolar rumo à supranacionalidade, com inspiração europeia, dispensando as publicações nos diários oficiais nacionais. Mas o artigo 40 do mesmo Protocolo põe, de novo, o avião na posição de táxi, antes da decolagem: “... a fim de garantir a vigência simultânea nos Estados Partes das normas emanadas dos órgãos do Mercosul..., deverá ser observado o seguinte procedimento: ... iii) as normas entrarão em vigor simultaneamente nos Estados Partes 30 dias após a data da comunicação efetuada pela Secretaria Administrativa do Mercosul, ...os Estados Partes, dentro do prazo acima, **darão publicidade do início da vigência das referidas normas por intermédio de seus respectivos diários oficiais**” (grifos nossos).*

⁵²⁷ Tecemos considerações sobre “influência” e “aplicação” no item 3.1 deste estudo, p. 144-147. A Decisão CMC nº 50/2004 foi incorporada aos ordenamentos jurídicos de todos os países então participantes do MERCOSUL – na Argentina, pela Resolução Geral AFIP nº 2.090, de 06/07/2006; no Brasil, pelo Decreto nº 6.870/2009; no Paraguai, pelo Decreto nº 6.903, de 29/12/2005; e no Uruguai, pelo Decreto nº 173, de 13/06/2005 – disponível em: <<http://www.tarifar.com/tarifar/html/LegAduMercosur/LegMercosur.html>>, acesso em: 01 jul. 2016.

⁵²⁸ Valoração Aduaneira: Força legal dos atos do CVA e do CTVA, in TREVISAN (org.), **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**, p. 133-137.

E o fenômeno não é diferente em relação à classificação de mercadorias, tema a respeito do qual são frequentes as publicações de entendimentos internacionais em instruções normativas.⁵²⁹

A verificação da estatura da norma/decisão emanada de órgão internacional, como exposto, depende do texto do próprio tratado aprovado pelo parlamento, do qual deriva a norma/decisão, e do texto do decreto legislativo de aprovação, no país. Mas a inserção da norma/decisão em nosso ordenamento por veículo de baixa hierarquia, no âmbito do Poder Executivo, acabará fatalmente limitada à própria competência, originária ou delegada, da autoridade responsável pela veiculação/publicação.

⁵²⁹ Veja-se, por exemplo, a Instrução Normativa RFB nº 1.459, de 28/03/2014, que aprovou o texto dos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA, em língua portuguesa – tradução oficial dos idiomas autênticos, inglês e francês – e adotou as decisões correspondentes. Ou a Instrução Normativa SRF nº 481, de 16/12/2004, que aprova as alterações às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH).

4 TRATADOS INTERNACIONAIS ADUANEIROS E O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

4.1 ROTEIRO DA ANÁLISE

Sendo o imposto de importação o centro de nossas atenções, e sob o enfoque da internacionalização, cabe verificar quais os principais tratados internacionais multilaterais que afetam a incidência do tributo, direta ou indiretamente. Tais tratados, conforme classificação que adotamos, são aduaneiros, com reflexos tributários.

Como roteiro, soa recomendável dividir tais tratados em três grupos: (a) aqueles sob os auspícios da OMC, e, antes de sua criação, celebrados no bojo do GATT – responsável pela disciplina internacional do comércio; (b) aqueles sob a batuta da OMA, organização encarregada da disciplina aduaneira; e (c) aqueles a cargo de outras organizações internacionais, algumas até de caráter privado. Tais grupos serão analisados nos itens 4.2, 4.3 e 4.4, respectivamente.⁵³⁰

Optamos por iniciar a análise pelos acordos celebrados no âmbito da OMC, pelo fato de serem os mais eficazes, sob o ponto de vista do contencioso internacional, considerando que possuem mecanismo de solução de controvérsias amadurecido. E, entre os acordos relacionados à OMC, nossa decisão foi tratar, inicialmente, daquele que mais intensamente afeta o imposto de importação, o Acordo de Valoração Aduaneira, que norteia a composição da base de cálculo do tributo em praticamente todos os casos, na quase totalidade dos países do mundo.

Há que se destacar, entretanto, que cada um dos tratados a serem analisados a seguir impacta, de alguma forma, a disciplina do imposto de importação, acentuando seu caráter internacional.

⁵³⁰ Neste último grupo “(c)” incluímos ainda regras/práticas internacionais que sequer poderiam ser consideradas tratados, na definição da CVDT. Itens 4.2 a 4.4, p. 227-320.

4.2 TRATADOS NO ÂMBITO DA OMC

4.2.1 Roteiro da análise

Recorde-se que o GATT, historicamente, manifesta preocupações tarifárias, buscando reduzir as alíquotas do imposto de importação mundialmente, e, com isso, fomentar o livre comércio e o desenvolvimento econômico.⁵³¹

Mas a simples leitura do GATT/1947 já revela que ali se encontram comandos destinados também a promover uma disciplina do comércio que vai além da temática tarifária, justamente procurando evitar que as reduções tarifárias negociadas fossem contrabalanceadas pelos países com outras formas de restrições.⁵³²

Como o GATT representa a “nave-mãe” da regulação do comércio internacional, tornou-se necessário, com a intensificação, pelos países, de práticas restritivas disfarçadas, a partir da década de sessenta do século passado, que houvesse uma disciplina mais específica de alguns comandos de artigos do GATT, com impacto direto no “*quantum*” devido pelas importações.

Buscar-se-á, neste tópico, tratar especificamente de quatro acordos, com versão final alcançada na Rodada Uruguai, e que disciplinaram comandos normativos do GATT, com impacto, direto ou indireto, na quantificação do imposto de importação. Trata-se do Acordo de Valoração Aduaneira, para implementação do Artigo VII do GATT; e dos três acordos que versam sobre Mecanismos de Defesa Comercial, a saber; o Acordo sobre Salvaguardas, em reforço ao Artigo XIX do GATT; o Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”, para implementação do Artigo VI do GATT; e o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, em reforço aos Artigos VI e XVI do GATT.

4.2.2 O Acordo de Valoração Aduaneira

O Artigo VII do GATT estabeleceu, ainda na primeira metade do século passado, preocupação com a deturpação unilateral da base de cálculo do imposto de importação, pelos países participantes, prática que fragiliza os tratados

⁵³¹ Como se demonstrou nos itens 2.4, p. 85-100; e 2.6, p. 102-113.

⁵³² Daí resultam alguns dos princípios relacionados no subitem 2.4.2, p. 87-95.

internacionais celebrados sobre as alíquotas, que são, meramente, um dos fatores multiplicadores para se chegar ao valor do imposto a ser pago:

1. As Partes Contratantes reconhecem, no que diz respeito à determinação do valor para fins alfandegários, a validade dos **princípios gerais** que figuram nos seguintes parágrafos do presente artigo e se comprometem a **aplicá-los em relação a todos os produtos** submetidos a direitos alfandegários ou a outras taxas ou restrições de importação e exportação, baseadas no valor ou pelo mesmo reguladas dentro de qualquer modalidade. (...)
2. (a) O **valor para fins alfandegários** das mercadorias importadas **deverá ser estabelecido sobre o valor real** da mercadoria importada à qual se aplica o direito ou de uma mercadoria similar, e **não sobre o valor do produto de origem nacional ou sobre valores arbitrários ou fictícios** (*sic*).⁵³³

Daniel ZOLEZZI destaca que o Artigo VII incorporou “... *diretrizes para uma futura codificação*”, como a primazia do valor da transação, o “valor real” em condições de livre concorrência; a publicidade; e a possibilidade de outros métodos de valoração, vedada a arbitrariedade.⁵³⁴

Mas os chamados “princípios gerais” foram “... *tão gerais que, na prática, não contribuíram para criar um sistema de valoração uniforme no mundo*”, sendo insuficientes para erradicar as práticas protecionistas disfarçadas em procedimentos de valoração.⁵³⁵

Esse caráter geral das disposições do Artigo VII não chega a, verdadeiramente, formular uma definição de valor aduaneiro, ainda mais tendo em conta a chamada “cláusula do avô”, referida no item 2.3.⁵³⁶ A verdadeira necessidade de elaborar um critério comum para a integração econômica europeia é

⁵³³ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948 (grifos nossos). Cabe recordar, ainda, a disposição do Artigo II, 3, do GATT, obtida da mesma fonte, como endosso ao aqui exposto: “*Nenhuma Parte Contratante modificará seu método de avaliação, para fins aduaneiros, ou de conversão de moedas, de maneira a diminuir o valor das concessões constantes da lista correspondente, anexa ao presente Acordo*”.

⁵³⁴ **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 4. BASALDÚA acrescenta que o sistema de valoração utilizado pelos Estados deveria ser “... *equitativo, objetivo, uniforme e neutro*” – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 88. MACEDO, por sua vez, traz como princípios presentes no Artigo VII, a neutralidade, a imparcialidade, a defesa da concorrência leal, a não-discriminação, a simplicidade, a harmonia com a realidade comercial, a precisão e o sigilo – **Direito Tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul**, p. 66-67.

⁵³⁵ LASCANO, **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 34.

⁵³⁶ Item 2.3, p. 82-85.

que deu impulso à busca por uma efetiva definição de valor aduaneiro aceitável no plano internacional.⁵³⁷

O Grupo de Estudos para a União Aduaneira Europeia, criado em 1947, elaborou princípios concordantes com os expressos no GATT e uma proposta de convenção sobre valoração aduaneira, com definição teórica de valor, que culminou no texto da “Convenção sobre Valor das Mercadorias para fins Aduaneiros”/“*Convention on the Valuation of Goods for Customs Purposes*”, de 15/12/1950, que entrou em vigor em 28/07/1953. Celebrada na mesma data do tratado que cria o Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, descrito no item 2.5, a convenção ficou conhecida como “*Definição do Valor de Bruxelas – DVB*”/“*Brussels Definition of Value – BDV*”, por ter sido concebida na cidade-sede do CCA.⁵³⁸

A noção teórica de valor, presente na DVB, apesar de não constituir a única forma existente, à época, para determinar o valor aduaneiro, acabou sendo aplicada com significativo âmbito de abrangência, e influenciou a legislação de dezenas de países que sequer eram signatários.⁵³⁹

Como exemplo de tal influência, destaque-se que o Brasil, que não era signatário da DVB, trouxe a definição para o Código Tributário Nacional, artigo 20, II,

⁵³⁷ ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, *Código Aduanero...*, T. IV, *op. cit.*, p. 203.

⁵³⁸ ZOLEZZI, *Valor en Aduana...*, *op. cit.*, p. 5; LASCANO, *El Valor en Aduana...*, *op. cit.*, p. 37-38; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 88-89; ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, *Código Aduanero...*, T. IV, *op. cit.*, p. 203-204; MACEDO, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 67; Marcelo Pimentel de CARVALHO, *Valor Aduaneiro: Princípios, Métodos e Fraude*, p. 58-59; e Antenori TREVISAN NETO, *Aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira no Brasil*, p. 50-51. Item 2.5 deste estudo, p. 100-102.

⁵³⁹ ZOLEZZI menciona que a DVB, assinada inicialmente por nove países – Alemanha, Bélgica, França, Grécia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Grã-Bretanha e Turquia – com o passar do tempo, chegou a ter 31 participantes, com outros setenta países incorporando a norma a seu direito sem que fossem partes na convenção, representando um marco na história, pelo número de países que a adotaram, jamais reunido antes em torno de uma lei comum – *Valor en Aduana...*, *op. cit.*, p. 5. ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE registram que o “... sistema teórico de valoração teve rápida aceitação em diferentes âmbitos”, estando presente, em 1980, em 106 países de cinco continentes – *Código Aduanero...*, T. IV, *op. cit.*, p. 204. BASALDÚA endossa que o sistema foi bem recebido pelos países em desenvolvimento, pois possibilitava que eles atuassem com mais eficácia para evitar subfaturamentos, mas chama a atenção para o fato de que países industrializados como Estados Unidos, Canadá e Japão se recusaram a seguir a DVB – *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 89. LASCANO, apesar de reconhecer o avanço que representou a DVB, esclarece que tal definição não era imune a críticas, na doutrina, como a de que gerava excessiva discricionariedade, na aplicação por parte das autoridades aduaneiras locais, ou a de que apontava ausência de aplicação entre países de peso, como Estados Unidos e Canadá – que usavam, respectivamente, o “preço de venda americano”/“*american selling price*”, e o “justo valor de mercado”/“*fair market value*”, que tomava por base vendas de mercadorias similares no país de exportação – *El Valor en Aduana...*, *op. cit.*, p. 38-40.

e para o Decreto-Lei nº 37/1966, na redação original dos artigos 2º e 3º, como se percebe da Exposição de Motivos deste último, que faz expressa menção à DVB.⁵⁴⁰

O “valor teórico”, que consiste no “preço normal”, assim entendido “... o preço que seria alcançado, ao tempo do pagamento do imposto de importação, em uma venda efetuada em condições de livre concorrência entre um comprador e um vendedor independentes...”, respondia bem às necessidades da época do pós-guerra, mas contrastava com a noção positiva de valor, presente no “preço de venda americano”/“*american selling price*”, que permitia valorar as mercadorias importadas com base no preço de venda, nos Estados Unidos, de outras idênticas ou similares, nacionais. E, no novo cenário da década de setenta do século passado, no qual a União Europeia passava a se preocupar com a inserção de seus produtos no mercado internacional, principalmente nos Estados Unidos, o sonho de universalizar a DVB acabou cedendo lugar a uma proposta apresentada pela Comunidade Econômica Europeia, em novembro de 1977, que abandonava a noção teórica da DVB e, ao mesmo tempo, vedava a utilização de bases comparativas com mercadorias nacionais, presente no “*american selling price*”. Estava lançada a ideia que, após alguns percalços, resultaria no Código de Valor Aduaneiro da Rodada Tóquio do GATT.⁵⁴¹

E, durante a Rodada Uruguai, foi aprovado, em caráter multilateral, o Acordo de Valoração Aduaneira, de teor substancialmente similar ao código resultante da Rodada Tóquio, com mudanças que permitiram sua administração pela Organização

⁵⁴⁰ Sobre o tema, voltaremos a tratar no subitem 5.4.2 deste estudo, p. 432-434.

⁵⁴¹ No texto da DVB, em inglês – Artigo 1º, 1: “*For the purposes of levying duties of customs, the value of any goods imported for home consumption shall be taken to be the normal price, that is to say, the price which they would fetch at the time when the duty becomes payable on a sale in the open market between buyer and seller independent of each other*”. ZOLEZZI relata que, para se chegar ao Código de Valor Aduaneiro da Rodada Tóquio, houve significativo dissenso, que culminou na elevação ao Comitê de Negociações de duas propostas distintas e inconciliáveis – uma, apoiada por países em desenvolvimento, como Argentina, Brasil, México e Índia; e outra, por países desenvolvidos, como os Estados Unidos e o Japão, ambas com assinaturas de chefes de missão – o que alarmou o então Diretor-Geral do GATT, Arthur Dunkel, que determinou a retirada das assinaturas e a reabertura das negociações, que resultaram no Código de Valor Aduaneiro – **Valor en Aduana**..., *op. cit.*, p. 5-11. O “*american selling price*” não escapa à crítica de LASCANO, que afirma que consistia em um dos nove métodos do “Ato Tarifário”/“*Tariff Act*”, de 1930, resultando em “... *regime de valoração inorgânico e confuso que se prestou a numerosas arbitrariedades*”, e causou enormes prejuízos às exportações europeias, até o final da Rodada Tóquio – **El Valor en Aduana**..., *op. cit.*, p. 40-41. No mesmo sentido, inclusive mantendo a palavra “confuso”, ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, **Código Aduanero**..., T. IV, *op. cit.*, p. 204. BERR e TRÉMEAU fazem uma comparação da valoração aduaneira no “sistema da Convenção de Bruxelas” e no “sistema da Convenção de Tóquio” – **Le Droit Douanier**..., *op. cit.*, p. 131-152.

Mundial do Comércio, com a submissão de contenciosos ao novo mecanismo de solução de controvérsias instituído.⁵⁴²

O “Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT”, ou “Acordo de Valoração Aduaneira do GATT” – AVA/GATT, é composto por uma Introdução Geral, um preâmbulo, quatro partes e três anexos. Na Introdução Geral e no preâmbulo podem ser encontrados os “princípios” que norteiam o acordo: o primado do valor da transação, a uniformidade, a precisão, a equidade, a neutralidade, a proibição do uso de valores arbitrários ou fictícios, a simplicidade, a harmonia com as práticas comerciais, a não-discriminação entre fontes de suprimento e a proibição de utilização da valoração para combater o “*dumping*”.⁵⁴³

⁵⁴² LASCANO endossa que o Acordo de Valoração Aduaneira de 1994/Rodada Uruguai, em relação ao código de 1979/Rodada Tóquio, introduz, como novidade, somente as modificações necessárias para adequá-lo à estrutura da OMC, eliminando artigos sobre assuntos como adesão, entrada em vigor e emendas, que passaram a ser regidos pelo Acordo Constitutivo da OMC, sendo que o país que adere à OMC automaticamente adere ao Acordo de Valoração Aduaneira da Rodada Uruguai, entre outros acordos multilaterais. O mesmo jurista argentino apresenta, sinteticamente, as principais alterações com o advento do AVA-GATT, no artigo 1º, 2, “b”, no artigo 19, e no Anexo III do AVA-GATT – *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 53-54. BASALDUA acrescenta como novidades do AVA/GATT, em relação ao código da Rodada Tóquio, a inclusão das Decisões CVA 6.1 e 7.1, que vieram a contemplar algumas das solicitações dos países em desenvolvimento – *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 186.

⁵⁴³ Na tradução oficial do acordo, em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994: “**Introdução Geral – 1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação...**”; “Os membros, ...desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior **uniformidade e precisão** na sua implementação; reconhecendo a necessidade de um sistema **equitativo, uniforme e neutro** para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que **exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios**; reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o **valor de transação** das mercadorias a serem valoradas; reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em **critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais** e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, **sem distinção entre fontes de suprimento**; reconhecendo que os procedimentos de valoração **não devem ser utilizados para combater o dumping**; acordam...” (sic) (grifos nossos). No corpo do acordo podem ainda ser apontados outros “princípios”, como o da **leal concorrência**, derivado do artigo 1º, pelo qual o valor aduaneiro deve ter como base um preço representativo de uma operação normal, não afetada por vínculos entre vendedor e comprador; o da compatibilização entre o **sigilo** das informações de caráter confidencial fornecidas pelo importador e a **publicidade** das regras e critérios utilizados para valoração aduaneira, previstos, respectivamente, nos artigos 10 e 12 do AVA/GATT, e o do **direito de informação**, previsto no artigo 16 do acordo, por meio do qual o importador tem direito de receber, por escrito, após solicitação, uma explicação da Aduana sobre como foi determinado o valor aduaneiro das mercadorias por ele importadas. Sobre os “princípios” do AVA-GATT, tratam LASCANO, *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 67-88; e *Principios y métodos de valoración aduaneira*, in PARDO CARRERO (org.), *El Derecho Aduanero en...*, op. cit., p. 459-463; ZOLEZZI, denominando-os de “propósitos”, *Valor en Aduana...*, op. cit., p. 14-18; MACEDO, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 66-67; M. P. CARVALHO, *Valor Aduaneiro: Princípios...*, op. cit., p. 94-96; TREVISAN NETO, *Aplicação do Acordo...*, op. cit., p. 82-91; e TÓRRES, Base de Cálculo do Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira, in TÓRRES (coord.), *Comércio Internacional e Tributação*, p. 239-244.

A Parte (I) – artigos 1º a 17 – é o coração do acordo, ao trazer as normas de valoração aduaneira, sendo as demais partes referentes a: (II) administração do acordo, consultas e solução de controvérsias – artigos 18 e 19; (III) tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento – artigo 20; e (IV) disposições finais, com vedação a reservas, adequação das legislações nacionais, exame do acordo e assistência do secretariado – artigos 21 a 24. No Anexo I, figuram as Notas Interpretativas do acordo, que o integram, conforme artigo 14, contendo explicações e exemplos para facilitar sua aplicação. O Anexo II detalha disposições sobre o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA, ou “Comitê de Valoração de Bruxelas”), sob os auspícios do CCA/OMA, com a finalidade de conseguir, no nível técnico, uniformidade, na interpretação e aplicação do acordo, podendo, o CTVA, emitir Opiniões Consultivas, Comentário e Notas Explicativas. Tal comitê foi “criado” pelo artigo 18 do AVA-GATT, que “criou” ainda o Comitê de Valoração Aduaneira (CVA, ou “Comitê de Valoração de Genebra”), no âmbito da OMC, onde são efetuadas consultas entre os membros, podendo, o CVA, emitir Decisões. O Anexo III, por fim, trata de medidas especiais – prazos adicionais e permissão de reservas ou procedimentos diferenciados – para países em desenvolvimento.⁵⁴⁴

Restringiremos a análise, aqui, às normas de valoração aduaneira, Parte I do AVA-GATT, destacando de que forma afetam e influenciam a legislação nacional

⁵⁴⁴ Na Rodada Uruguai, foram ainda aprovadas duas Decisões Ministeriais relativas à valoração aduaneira, uma sobre “... *casos nos quais a Aduana tem razões para duvidar da veracidade ou exatidão do valor declarado*” – correspondente à Decisão CVA 6.1 – e outra sobre “... *valores mínimos e importações por agentes exclusivos, distribuidores exclusivos ou concessionários exclusivos*” – correspondente à Decisão CVA 7.1. Como o CVA e o CTVA já existiam desde o final da Rodada Tóquio, não houve propriamente uma “criação” de tais comitês. O CVA, inclusive, já havia emitido cinco decisões, antes da existência da OMC: a Decisão CVA 1.1, sobre a tradução francesa do termo “*copyrights*”, na nota interpretativa ao Artigo 8, 1, “c”, de 13/01/1981; a Decisão CVA 2.1, sobre o significado de “*undertaken*”, no Artigo 8, 1, “b”, iv, do acordo, em 03/03/1983; a Decisão CVA 3.1, sobre o tratamento dos juros na valoração aduaneira, em 26/04/1984; a Decisão CVA 4.1, sobre a valoração de suportes físicos com “*software*” para equipamentos de processamento de dados, em 24/09/1984; e a Decisão CVA 5.1, sobre a terminologia empregada no Artigo 8, 1, “b”, iv, do acordo, em 10/05/1985. Há, ainda, lista de Opiniões Consultivas, Comentários, Notas Explicativas e Estudos de Caso disponíveis em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions_of_the_wto_committee_on_customs_valuation.aspx>, acesso em: 03 jul. 2016. A lista é reproduzida, em língua portuguesa, na obra de TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 96-99. E a íntegra de Decisões, Opiniões Consultivas, Comentários, Notas Explicativas, Estudos de Caso e Estudos, pode ser encontrada em ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 370-492; e em LASCANO, **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 409-551.

dos países signatários, no que se refere à determinação da base de cálculo do imposto de importação.⁵⁴⁵

Pelo AVA-GATT, a determinação do valor aduaneiro deve ser efetuada mediante a aplicação sequencial e sucessiva de seis métodos, previstos nos artigos 1 a 7 do acordo. Portanto, só há que se falar na aplicação do segundo método em caso de impossibilidade de aplicação do primeiro, e assim sucessivamente, o que só endossa o “primado do valor de transação”.⁵⁴⁶

E, como destaca a “Introdução Geral” do AVA-GATT, a base primeira para a valoração aduaneira é o valor de transação. Assim, o **primeiro método**, previsto no artigo 1º do AVA/GATT, é o do **valor de transação das mercadorias importadas**, que equivale ao “... *preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação*”, com os ajustes obrigatórios e facultativos estabelecidos no artigo 8º.⁵⁴⁷

⁵⁴⁵ Para estudos mais abrangentes, remetemos a obras consagradas, específicas sobre valoração aduaneira, como a de ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*; a de LASCANO, **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*; a de Pablo GONZÁLEZ BIANCHI, **El Valor en Aduana – La Valoración de las Mercancías en el Sistema GATT/OMC**; as de Santiago IBÁÑEZ MARSILLA, **La Valoración de las Importaciones – Régimen Tributario y Experiencia Internacional**; e **El Valor en Aduana – Análisis a la luz de su Aplicación Internacional**; e a coletânea organizada por PARDO CARRERO, **Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada**. No Brasil, as obras de caráter científico específicas sobre valoração aduaneira são raras, merecendo destaque os estudos pioneiros de SOSA, “**Valor Aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do MERCOSUL**”, de 1996, e “**O Controle do Valor Aduaneiro**”, de 1998. Já neste século, merecem menção as obras de M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Princípios...**, *op. cit.*; de TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*; e de Jonathan Barros VITA, **Valoração Aduaneira**.

⁵⁴⁶ A despeito da ordem sequencial, a ser obrigatoriamente observada na aplicação dos métodos, o AVA/GATT, no parágrafo 3 da “Introdução Geral”, prevê a prerrogativa de o importador optar pela inversão da ordem de aplicação entre o quarto e o quinto métodos de valoração. E o Anexo III do acordo permite que tal inversão, no caso de países em desenvolvimento, dependa de aquiescência da Aduana.

⁵⁴⁷ O artigo 8º, 4, é suficientemente enfático ao estabelecer que nenhum acréscimo poderá ser feito se não estiver expressamente previsto no artigo. Sobre a abrangência e o detalhamento do termo “venda” e das expressões “venda para exportação” e “preço pago ou a pagar”, no contexto do AVA/GATT, remete-se aos estudos de ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 33-100; LASCANO, **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 92-154; e **Principios y métodos de valoración...**, *op. cit.*, p. 463-469; BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 438-440; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 162-164; PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 429-430; COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I., p. 614-617; Juan José LACOSTE, **Aspectos básicos de la valoración aduaneira en Colombia**, in PARDO CARRERO (org.), **Relevancia Tributaria del Valor...**, *op. cit.*, p. 375-383; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Princípios...**, *op. cit.*, p. 110-126; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 112-155. Especificamente sobre a expressão “venda para exportação ao país de importação”, recomenda-se o estudo de Horacio Oscar VICENTE – **Trabajos del Comité Técnico de Valoración en Aduana en torno a la expresión “se venden para su exportación al país de importación”**, in **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**, p. 273-288.

São ajustes obrigatórios, devendo ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na determinação do valor aduaneiro, quando nele já não estiverem incluídos (artigo 8º, 1):

(a) os seguintes elementos na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias: (i) **comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra**; (ii) o **custo de embalagens e recipientes** considerados, para fins aduaneiros, como **formando um todo** com as mercadorias em questão; (iii) o **custo de embalar**, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais;

(b) o **valor** devidamente atribuído **dos** seguintes **bens e serviços**, desde que **fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos**, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar: (i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados às mercadorias importadas; (ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas; (iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas; (iv) projetos da engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design e planos e esboços necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação;

(c) **royalties e direitos de licença** relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais *royalties* e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

(d) o valor de qualquer **parcela do resultado** de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas **que reverta direta ou indiretamente ao vendedor** (*sic*).⁵⁴⁸

São ajustes facultativos, podendo, a critério dos membros, na elaboração de sua legislação, ser acrescentados, no todo ou em parte, ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, os seguintes elementos (artigo 8º, 2):

(a) o **custo de transporte** das mercadorias importadas **até o porto ou local de importação**;

(b) os **gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio** associados ao transporte das mercadorias importadas **até o porto ou local de importação**; e

(c) o **custo do seguro**.⁵⁴⁹

⁵⁴⁸ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos). Sobre os ajustes obrigatórios, tratam ZOLEZZI, *Valor en Aduana...*, op. cit., p. 113-195; LASCANO, *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 187-260, e *Principios y métodos de valoración...*, op. cit., p. 479-484; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 444-447; e *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 168-171; COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I., p. 619-626; M. P. CARVALHO, *Valor Aduaneiro: Principios...*, op. cit., p. 144-160; e TREVISAN NETO, *Aplicação do Acordo...*, op. cit., p. 156-184.

Determinado o “preço efetivamente pago ou a pagar” e efetuados os ajustes aqui referidos, eis a base de cálculo do imposto de importação utilizada em mais de 90% das importações, internacionalmente.⁵⁵⁰

Daí ZOLEZZI afirmar que “... a imensa maioria das importações se valoram por seu valor de transação...”, e “... os demais métodos se empregam escassamente, do que resulta que sua importância não é tanta como a que sugere a extensa redação dos artigos que os regem”.⁵⁵¹

Apenas se afastadas as condições para aplicação do primeiro método, recorde-se, é que se segue para o segundo. Não pode, assim, a Aduana, por exemplo, ultrapassar o primeiro método, recusando o valor da transação, sob o pretexto que ele se afasta dos padrões normais ou valores indicativos/parâmetros/critérios.⁵⁵²

⁵⁴⁹ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos). Sobre os ajustes facultativos ou opcionais, versam ZOLEZZI, *Valor en Aduana...*, op. cit., p. 195-202; LASCANO, *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 261-272; e *Principios y métodos de valoración...*, op. cit., p. 479; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 447-449; e *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 172-173; COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I., p. 614; M. P. CARVALHO, *Valor Aduaneiro: Principípios...*, op. cit., p. 160-161; e TREVISAN NETO, *Aplicação do Acordo...*, op. cit., p. 184-188. Como se esclarecerá no subitem 5.4.2, p. 434, o MERCOSUL optou por considerar também obrigatórios os ajustes que o AVA/GATT estabeleceu como facultativos.

⁵⁵⁰ BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 438; invocando GONZÁLEZ BIANCHI, *El Valor en Aduana...*, op. cit., v. I, p. 9; e LASCANO, invocando estimativas da OMA e publicação de Robert T. Cole, destacando que o Comentário 2.1 do CTVA revela excerto que demonstra que o próprio comitê não acreditava que se passaria, com frequência, do primeiro método: “5. Não parece que estes artigos venham a ser utilizados com muita frequência, visto que o Artigo 1 se aplicará à grande maioria das importações” – *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 287.

⁵⁵¹ *Valor en Aduana...*, op. cit., p. 31.

⁵⁵² IBÁÑEZ MARSILLA destaca que tal ideia foi rapidamente percebida pelo CTVA que, em sua Opinião Consultiva 2.1, sustentou que “... o mero fato de que um preço é inferior aos correntes de mercado para mercadorias idênticas não poderia ser motivo de sua recusa aos efeitos do artigo 1º, sem prejuízo, desde logo, do estabelecido no artigo 17 do acordo” – *El precio Pactado como Base de la Valoración*, in PARDO CARRERO (org.), *Relevancia Tributaria del Valor...*, op. cit., p. 93. LASCANO também faz menção à Opinião Consultiva 2.1 para esclarecer que “... o valor declarado não pode ser simplesmente descartado porque o preço pago ou a pagar se encontre abaixo dos preços que as autoridades têm registrados em suas bases de dados” – *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 356. Cabe destacar que o artigo 17 do AVA/GATT determina que nenhuma disposição do acordo impede a Aduana de se assegurar da veracidade e da exatidão das informações prestadas e dos documentos apresentados para fins de valoração aduaneira. Sobre os valores “indicativos”, ou “parâmetros”, ou “critérios”, constantes das bases de dados das Aduanas, concordamos com COTTER, que reconhece que “... podem ser um instrumento válido para detectar aqueles valores que merecem ser investigados”, mas “... a mera existência de montantes inferiores não justifica a rejeição como base de valoração aduaneira” – *Derecho Aduanero*, T. I., p. 646. FERNANDES, no mesmo sentido, conclui que “... a utilização de uma base de dados na valoração aduaneira é prevista no Artigo 7 do AVA-GATT, e poderá ser utilizada não como valor mínimo de importação, mas como referência para a valoração aduaneira” (sic) – Valoração Aduaneira e Subfaturamento, in Marcelo Magalhães PEIXOTO, Ângela SARTORI, Luiz Roberto DOMINGO (coord.), *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*, p. 250. Sobre tais valores “indicativos/parâmetro/critérios”, tratam, ainda, o próprio COTTER, *El Control*,

E as condições para utilização do primeiro método são expressamente detalhadas no artigo 1º, 1, do AVA/GATT:

(a) não haja **restrições à cessão ou à utilização** das mercadorias pelo comprador, **ressalvadas** as que: (i) sejam impostas ou **exigidas por lei ou pela administração pública** do país de importação; (ii) **limitem a área geográfica** na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou (iii) **não afetem substancialmente o valor** das mercadorias;

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma **condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor** em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) **nenhuma parcela do resultado** de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador **beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito** de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(d) **não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável** para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo (*sic*).⁵⁵³

Resta claro que a utilização do valor de transação da mercadoria importada só é obstada quando ele possa estar afetado pelas circunstâncias descritas no AVA/GATT. E é a “afetação”, e não a circunstância em si, que impede o emprego do primeiro método. Veja-se, por exemplo, que o simples fato de a venda ser entre pessoas vinculadas não obstaculiza, por si só, a aceitação do valor de transação, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço, como esclarece o artigo 1º, 2, do acordo, e que ainda há que se harmonizar as disposições do AVA/GATT com a disciplina dos “preços de transferência”.⁵⁵⁴

del Valor en Aduana y Los Valores Criterio, in **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**, p. 319-326; Esteban RÓPOLO, *Los valores Criterio y la OMC*, in *ibidem.*, p. 349-357; e Adrian MIGUEZ, *Los valores criterio en el Acuerdo de Valor del GATT*, **Revista de Estudios Aduaneros**, n. 18, p. 79-81.

⁵⁵³ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos). Sobre as condições para utilização do primeiro método, inclusive no que se refere a “pessoas vinculadas”, discorrem ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 101-111 e 203-239; LASCANO, **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 155-186; e *Principios y métodos de valoración...*, *op. cit.*, p. 469-478; BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 440-443; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 164-168; COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I., p. 617-619; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Principípios...**, *op. cit.*, p. 126-143; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 191-210.

⁵⁵⁴ O artigo 15, 4, do AVA/GATT estabelece o que considera como “pessoas vinculadas”: “Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se: (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra; (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios; (c) forem empregador e empregado; (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas; (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra; (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; (g) juntas, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa; ou (h) forem membros da mesma família”. No caso de empresas vinculadas, é cada vez mais frequente, no meio tributário e aduaneiro internacional, a discussão sobre a relação entre a valoração aduaneira e os preços de transferência –

Na hipótese de impossibilidade de utilização do valor de transação das mercadorias importadas, deve, a Aduana, efetuar a valoração com base no **segundo método**, que consiste na determinação do **valor de transação de mercadorias idênticas**, vendidas para exportação, para o mesmo país de importação, e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado, conforme artigo 2º do AVA/GATT.⁵⁵⁵

Se o valor aduaneiro não puder ser determinado nem pelo primeiro nem pelo segundo métodos, a Aduana deve efetuar a valoração com base no **terceiro método**, que consiste na determinação do **valor de transação de mercadorias similares**, vendidas para exportação, para o mesmo país de importação, e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado, conforme artigo 3º do AVA/GATT.⁵⁵⁶

remuneração acordada entre empresas vinculadas para a transferência de mercadorias, entre outros – diante dos possíveis conflitos entre as disposições que regem cada uma dessas matérias, nacional e internacionalmente. Sobre tal relação entre valoração aduaneira e preços de transferência, cabe mencionar os estudos de BARREIRA, *El “Valor en Aduana” y Los “Precios de Transferencia” en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno*, **Revista de Estudios Aduaneros**, n. 15, p. 113-124; IBÁÑEZ MARSILLA, *Customs valuation and transfer pricing*, ERA-Forum, v. 9, n. 3, p. 399-412; PARDO CARRERO, *La valoración en Aduanas y los precios de transferencias: la cuestionable compatibilidad*, in PARDO CARRERO (org.), **Relevancia Tributaria del Valor...**, op. cit., p. 109-144; Vicente Torre DELGADILLO, *Precios de Transferencia y Valoración en Aduana*, in PARDO CARRERO (org.), **Relevancia Tributaria del Valor...**, op. cit., p. 145- 169; JOVANOVICH, *Precios de Transferencia en materia aduanera e impositiva – el uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMC*, **Revista de Estudios Aduaneros**, n. 17, p. 75-106; e *Valoración Aduanera y Precios de Transferencia*, in PARDO CARRERO (org.), **Relevancia Tributaria del Valor...**, op. cit., p. 171-193; VITA, **Relações entre Valoração Aduaneira e Preços de Transferência**; e A Integração entre Valoração Aduaneira e Preços de Transferência sob a Perspectiva Institucional e Documental: a Experiência Internacional e as Perspectivas Brasileiras, in TREVISAN (org.), **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**, p. 139-161; e Maurício Braga CHAPINOTI, *Preços de Transferência e Valoração Aduaneira*, in Antonio Carlos FLEISCHMANN, Eduardo BORGES e Rodrigo Maito da SILVEIRA (coord.), **Controvérsias Tributárias no Comércio Exterior**, p. 259-272.

⁵⁵⁵ O artigo 15, 2, “a”, do AVA/GATT explicita o que entende por “mercadorias idênticas”: “... as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição” (sic). Sobre o segundo método, tratam ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, op. cit., p. 283-296; BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, op. cit., p. 449-451; e **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 174-175; PARDO CARRERO, **Tributación...**, op. cit., p. 436-437; COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I., p. 626-628; e LACOSTE, **Aspectos básicos de la valoración...**, op. cit., p. 383-387. ZOLEZZI opta por tratar conjuntamente do segundo e do terceiro métodos, pois, em suas palavras, com as quais concordamos plenamente, há “... dois métodos e uma redação” – **Valor en Aduana...**, op. cit., p. 284. Também tratam conjuntamente do segundo e do terceiro métodos LASCANO, **El Valor en Aduana...**, op. cit., p. 287-300; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Princípios...**, op. cit., p. 181-188; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, op. cit., p. 211-218.

⁵⁵⁶ O artigo 15, 3, “a”, do AVA/GATT explicita o que entende por “mercadorias similares”: “... as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis

Na impossibilidade de determinação do valor aduaneiro com base nos três métodos descritos, passa-se ao **quarto método**, conhecido como **valor de revenda, ou dedutivo**, previsto no artigo 5º do AVA/GATT, que se baseia no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas, na maior quantidade total, ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração, a pessoas não vinculadas, deduzidas as comissões, custos de transporte e seguros, e direitos aduaneiros e demais tributos pagos em razão da importação ou venda das mercadorias.⁵⁵⁷

O **quinto método**, conhecido como **custo de produção, ou computado**, previsto no artigo 6º do AVA/GATT, corresponde à soma dos custos de produção das mercadorias importadas aos lucros e despesas gerais do exportador. O raciocínio é inverso ao do método quarto, que partia “do final para o começo”. Entretanto, há um complicador substancial na aplicação do quinto método, pois parte-se de valores de custos e despesas no país exportador, de determinação obviamente mais difícil.⁵⁵⁸

comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares, incluem-se a boa qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial. Sobre o terceiro método, tratam ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 283-296; LASCANO, **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 287-300; BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 451-452; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 175-176; PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 438; COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I, p. 628; LACOSTE, *Aspectos básicos de la valoración...*, *op. cit.*, p. 387-390; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Principios...**, *op. cit.*, p. 181-188; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 211-218.

⁵⁵⁷ Reitere-se a advertência de que pode haver inversão entre o quarto e o quinto métodos, a pedido do importador, conforme endossa o artigo 4º do AVA/GATT. Sobre o quarto método, tratam ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 297-310; LASCANO, que o denomina “... método do valor deduzido...” – **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 301-316; BASALDÚA, também como “... valor deduzido...” – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 452-456; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 176-180; PARDO CARRERO, que o designa por “... método do valor dedutivo ou procedimento subtrativo” – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 439-441; COTTER, ainda como “valor deduzido...” – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 628-630; LACOSTE, como “... valor dedutivo...” – *Aspectos básicos de la valoración...*, *op. cit.*, p. 390-394; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Principios...**, *op. cit.*, p. 189-195; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 219-227.

⁵⁵⁸ Sobre o quinto método, tratam ZOLEZZI, que o denomina de “... valor reconstruído...” – **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 311-318; LASCANO, na mesma linha, como “... valor reconstruído...” – **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 317-327; BASALDÚA, também como “... valor reconstruído...” – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 456-458; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 180-183; PARDO CARRERO, como “... valor reconstruído ou procedimento baseado no custo de produção...” – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 441-443; COTTER, ainda como “... valor reconstruído...” – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 630-632; LACOSTE, como “... valor reconstruído...” – *Aspectos básicos de la valoración...*, *op. cit.*, p. 394-396; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Principios...**, *op. cit.*, p. 197-200; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 229-234. A respeito do complicador, PELECHÁ ZOZAYA acrescenta que, muitas vezes, o vendedor

Não se logrando êxito em aplicar os métodos antecedentes, que devem ser afastados, um a um, chega-se ao **sexto método**, conhecido como **critérios razoáveis, ou último recurso**, previsto no artigo 7º do AVA/GATT. Ao contrário dos métodos anteriores, no quais se estabelecia como determinar o valor aduaneiro, o sexto método simplesmente remete à razoabilidade para tal determinação, e preocupa-se mais em fixar sobre quais parâmetros a Aduana não pode basear tal valor:

- (a) o preço de **venda no país de importação de mercadorias produzidas neste**;
- (b) num sistema que preveja **a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores** alternativos;
- (c) no preço das mercadorias no **mercado interno** do país de exportação;
- (d) no **custo de produção diferente** dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;
- (e) no preço das mercadorias vendidas para exportação para um **país diferente** do país de importação;
- (f) em **valores aduaneiros mínimos**; ou
- (g) em **valores arbitrários ou fictícios**.⁵⁵⁹

A correta aplicação dos métodos de valoração aduaneira acordados multilateralmente no âmbito da OMC, recorde-se, é passível de discussão no âmbito do mecanismo de solução de controvérsia previsto para tal órgão internacional, havendo diversos exemplos de contenciosos sobre o tema já registrados naquele foro.⁵⁶⁰

não é o produtor, e nem o identifica precisamente, e há ainda casos em que o produtor sequer tem controle contábil de seus custos, principalmente em países em desenvolvimento – **Fiscalidad sobre...**, *op. cit.*, p. 136.

⁵⁵⁹ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos). Sobre o sexto método, tratam ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 319-326; LASCANO, que o intitula de “... método flexível...” – **El Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 329-341; e *Principios y métodos de valoración...*, *op. cit.*, p. 492-496; BASALDUA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 458-461; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 183-185; PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 443-445; COTTER, também como “... método flexível...” – **Derecho Aduanero**, T. I., p. 632-633; LACOSTE, **Aspectos básicos de la valoración...**, *op. cit.*, p. 396-403; M. P. CARVALHO, **Valor Aduaneiro: Princípios...**, *op. cit.*, p. 201-205; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 235-243.

⁵⁶⁰ MACEDO registra alguns desses casos, inclusive tendo o Brasil como demandado, na “*Dispute Settlement*”/“*Solução de Controvérsia*” nº 197 (DS197), que trata de preços mínimos de importação para têxteis, a pedido dos Estados Unidos – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 78-82. É de se acrescentar que, dos cerca de quinhentos casos já submetidos à OMC, 17 mencionaram o AVA/GATT na requisição de consultas: **DS 9**, entre Canadá e Comunidade Europeia; **DS 13**, entre Estados Unidos e Comunidade Europeia; **DS 17**, entre Tailândia e Comunidade Europeia; **DS 56**, entre Estados Unidos e Argentina; **DS 134**, entre Índia e Comunidade Europeia; **DS 183**, entre Comunidade Europeia e Brasil; o citado **DS 197**, entre Estados Unidos e Brasil; **DS 198**, entre

Passa a existir, assim, um conceito internacional de “valor aduaneiro”, que não pode ser objeto de distorção unilateral pelos membros da OMC, e que deve constituir a base de cálculo do imposto de importação, alaistrando-se ainda aos tributos internos, exigidos por ocasião da importação.⁵⁶¹

Resta, então, reduzidíssima margem residual aos membros da OMC, no sentido de estabelecer, nacionalmente, critérios para determinação da base de cálculo do imposto de importação.⁵⁶²

Estados Unidos e Romênia; **DS 210**, entre Estados Unidos e Bélgica; **DS 241**, entre Brasil e Argentina; **DS 298**, entre Guatemala e México; **DS 348**, entre Panamá e Colômbia; **DS 366**, entre Panamá e Colômbia; **DS 370**, entre Comunidade Europeia e Tailândia; **DS 371**, entre Filipinas e Tailândia; **DS 457**, entre Guatemala e Peru; e **DS 485**, entre União Europeia e Federação Russa. Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandante e depois o demandado. Nos dois casos em que o Brasil foi demandado, sequer chegou a ser aberto painel. No caso em que o Brasil foi demandante, obteve ganho de causa, mas a matéria analisada restringiu-se ao Acordo “*Antidumping*”. As informações, assim como os documentos relativos a cada um dos casos mencionados, estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm?id=A27>. Para análise detalhada, em língua portuguesa, dos casos em que o Brasil atuou, como demandante ou demandado, nos contenciosos da OMC, remeta-se ao estudo de THORSTENSEN e Luciana OLIVEIRA, **O Sistema de Solução de Controvérsias da OMC: uma primeira leitura**, p. 205-240. A OMC divulga ainda índice analítico, com menção a casos submetidos ao mecanismo de solução de controvérsias, relativos ao AVA/GATT, artigo por artigo, disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/cusval_01_e.htm#1>. Ambos os acessos em: 03 jul. 2016.

⁵⁶¹ Como exemplo de distorção unilateral do conceito de “valor aduaneiro”, perpetrada pelo Brasil, no cálculo de tributos internos – no caso, a Contribuição para o PIS/PASEP-importação e a COFINS-importação – podemos citar o artigo 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, em sua redação original. A amplitude indevidamente alargada da expressão “valor aduaneiro”, internacionalmente consagrada, no entanto, não passou incólume à análise do Supremo Tribunal Federal, no primeiro caso com repercussão geral reconhecida, no país: o Recurso Extraordinário nº 559.937/RA. Acordou o tribunal pleno, sobre o tema, que: “5. A referência ao **valor aduaneiro** no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de **expressão com sentido técnico inequívoco**, porquanto já era **utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação**. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas” (grifos nossos).

⁵⁶² Com fundamento no artigo 17 e no item 6 do Anexo III do AVA/GATT, nas Opiniões Consultivas CTVA 10.1, 19.1, e na Decisão CVA 6.1, M. P. CARVALHO entende que, nos casos de subfaturamento – informação dolosa, na fatura, de preço que é inferior ao efetivamente praticado na operação – o AVA/GATT “... outorga à legislação nacional o papel de disciplinar os procedimentos fiscais e a apuração do valor aduaneiro”, afastando a aplicação do AVA/GATT – **Valor Aduaneiro: Princípios...**, *op. cit.*, p. 226-229. No mesmo sentido, FERNANDES conclui que “... as regras e princípios do Acordo de Valoração Aduaneira não são de aplicação compulsória pela Administração Aduaneira nas operações de importação eivadas de fraude” – Valoração ..., *op. cit.*, p. 250. Fernando Pieri LEONARDO, tratando de casos de “... dúvidas entre o preço declarado e o efetivamente praticado”, identifica conflito entre os procedimentos estabelecidos na legislação brasileira e aqueles previstos no AVA/GATT – *Valoración en Aduana y el Ordenamiento Jurídico Brasileño*, in COTTER, **Estudios de Derecho Aduanero – homenaje a los 30 años...**, *op. cit.*, p. 185-197. Adilson Rodrigues PIRES também identifica incongruências entre a legislação brasileira e o AVA/GATT, em matéria de retenção de mercadorias – A valoração aduaneira no Brasil e suas vicissitudes, in V. UCKMAR, ALTAMIRANO e TÓRRES (coord.), **Impuestos sobre el comercio internacional**, p. 273-274; e A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil, in TÓRRES (coord.), **Comércio Internacional e Tributação**, p. 337-338. ZOLEZZI, por sua vez, ao tratar de subfaturamento, afirma que a fraude na informação do preço,

THORSTENSEN registra que os problemas enfrentados pelos membros da OMC, em relação à valoração aduaneira, são de duas ordens: enquanto os países que já implantaram as regras do AVA/GATT estão diante de questões de interpretação de seus termos e de como lidar com o desafio do subfaturamento, outro grupo significativo de países ainda está diante de questões que envolvem elaboração de leis e treinamento de pessoal qualificado para aplicá-las.⁵⁶³

Destaque-se, por fim, que o AVA/GATT se preocupa também, ainda que de forma mais tímida, em seu artigo 9º, com a taxa cambial utilizada nas importações pelos membros, estabelecendo que será publicada e “... *refletirá, tão efetivamente quanto for possível, para o período abrangido por cada publicação, o valor corrente de tal moeda nas transações comerciais*” (sic), para que ela não se torne um fator de discriminação no comércio internacional.⁵⁶⁴

4.2.3 O Acordo sobre Salvaguardas

O Artigo XIX do GATT/1947 trata de “... *medidas de emergência para os casos de importação de produtos especiais*”, revelando preocupação com a fragilidade das economias, diante de eventuais aumentos de importações de determinadas mercadorias, que trouxessem ou ameaçassem trazer “... *um prejuízo sério aos produtores nacionais de produtos similares ou diretamente concorrentes*”. Na ocorrência dos referidos aumentos de importações, concede-se permissão para que a parte contratante, em relação à mercadoria em questão, “... *na medida e durante o tempo que forem necessários para prevenir ou reparar esse prejuízo*” (sic),

na fatura, não reflete o “preço efetivamente pago ou a pagar”, de que trata o artigo 1º do AVA/GATT, cabendo à Aduana tomar todas as precauções e controles para assegurar-se da exatidão e da veracidade do valor declarado, inclusive mediante procedimentos de investigação e solicitação de documentos, tipificando os ilícitos de acordo com a legislação nacional, mas tal previsão não inclui o afastamento do AVA/GATT, devendo, o valor aduaneiro, ser determinado a partir das regras do acordo – **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 241-242. Como ironiza o mesmo ZOLEZZI, em outra ocasião, são apenas seis os métodos, e nenhum mais, não podendo “... *a Administração criar outros a seu parecer*”, devendo valorar por algum dos seis, sendo que, para os casos mais complicados, o último é suficientemente elástico – *El control de la Valoración en Aduana conforme al Acuerdo del GATT, El control de la Valoración en Aduana conforme al Acuerdo del GATT*, in ROHDE PONCE (coord.), **Memorias 7ª y 8ª Reunión Mundial de Derecho Aduanero**, p. 451.

⁵⁶³ **Organização Mundial...**, *op. cit.*, p. 371-385. A essas preocupações, acrescemos o desafio de compatibilizar as regras de valoração aduaneira com as que regem preços de transferência.

⁵⁶⁴ Sobre a taxa de câmbio, no contexto do AVA/GATT, tratam ZOLEZZI, **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 326-327; e TREVISAN NETO, **Aplicação do Acordo...**, *op. cit.*, p. 246-247.

suspenda, no todo ou em parte, os compromissos assumidos, ou retire ou modifique eventual concessão.

Não figura, no texto do Artigo XIX do GATT/1947, a palavra “*safeguard*”/“*sauvegarde*”/“salvaguarda”, preferindo-se, à época, tratar de “*emergency action*”/“*mesures d’urgence*”, “medidas de emergência”, respectivamente, em inglês e francês, idiomas aos quais acrescentamos, ao final, a tradução oficial, em português.⁵⁶⁵

As “salvaguardas”, como registra JACKSON, nascem, na era moderna, em tratados de comércio dos Estados Unidos, ao amparo de programa de liberalização estabelecido em 1934. As “cláusulas de escape”/“*escape clauses*”, como permissões temporárias para barreiras à importação, quando as importações cresciam a ponto de se mostrarem lesivas à competitividade da indústria doméstica, estiveram presentes, pela primeira vez, em tratado celebrado entre Estados Unidos e México, em 1943, e foram precursoras da “cláusula de escape” prevista no Artigo XIX do GATT.⁵⁶⁶

As medidas de salvaguarda constituem um mecanismo de defesa comercial “*sui generis*”, pois não demandam a existência, no antecedente, de uma prática desleal de comércio. Basta a fragilidade da indústria do país importador, diante do aumento de importações de determinada mercadoria.⁵⁶⁷

⁵⁶⁵ Veja-se o essencial do texto do artigo, na tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948: “Artigo XIX – Medidas de Emergência para os Casos de Importação de Produtos Especiais” – “1. (a) Se, em consequência da evolução imprevista das circunstâncias e por efeito dos compromissos que uma Parte Contratante tenha contraído em virtude do presente Acordo, compreendidas as concessões tarifárias, **um produto for importado no território da referida Parte Contratante em quantidade por tal forma acrescida e em tais condições que traga ou ameace trazer um prejuízo sério aos produtores nacionais de produtos similares ou diretamente concorrentes, será facultado** a essa Parte Contratante, na medida e durante o tempo que forem necessários para **prevenir ou reparar** esse prejuízo, **suspender**, no todo ou em parte, o **compromisso assumido em relação a esse produto, ou retirar ou modificar a concessão**” (sic) (grifos nossos).

⁵⁶⁶ *The World Trading...*, op. cit., p. 179. BOSSCHE usa também a expressão “*safety valve*”/“válvula de segurança”, para descrever a possibilidade de restrições ao comércio em razão de situações emergenciais – *The Law and Policy...*, op. cit., p. 633. MEIRA menciona as salvaguardas também sob a denominação “válvula de escape” – *Tributos sobre...*, op. cit., p. 260; assim como BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 195. ROHDE PONCE aponta ainda outra possível origem para as salvaguardas, que também reconhece como “cláusulas de escape”: a “Lei Britânica de Salvaguarda das Indústrias”, de 1921 – *Derecho Aduanero...*, op. cit., p. 339.

⁵⁶⁷ BOSSCHE endossa que a aplicação de salvaguardas não depende de “... *unfair trade actions, as is the case with anti-dumping or countervailing measures*” – “... práticas comerciais desleais, como no caso de medidas ‘*antidumping*’ e compensatórias” – e que as salvaguardas, portanto, são aplicadas ao comércio legítimo, segundo as regras estabelecidas pela OMC, conforme já decidiu o Órgão de Apelação no caso “*Argentina – Footwear (EC)*” – *The Law and Policy...*, op. cit., p. 633-634. No mesmo sentido, BARRAL e Gilvan BROGINI esclarecem que as medidas de salvaguarda, ao contrário das medidas “*antidumping*” e compensatórias, “... são vistas como exceção

Nesse contexto, não é difícil imaginar a tentação, por parte dos países, de utilizar tal comando de forma ampla, aumentando o imposto de importação, ou estabelecendo restrições à importação, com medidas de caráter eminentemente protecionista, disfarçadas em salvaguardas.⁵⁶⁸

BASALDÚA registra que, de 1947 a 1993, recorreu-se a salvaguardas em cerca de 150 oportunidades, e que o número só não foi maior porque, muitas vezes, as partes decidiram utilizar “... *restrições voluntárias às exportações*”, e porque as salvaguardas não permitem tratamento discriminatório, por país.⁵⁶⁹

A proibição de tratamento discriminatório para as salvaguardas foi objeto de intensas discussões na Rodada Tóquio, e um dos argumentos pela possibilidade de discriminação era exatamente o de que o próprio GATT a havia tolerado sob a forma de “*voluntary export restraints*” (VER)/“restrições voluntárias de exportação” (RVE), estabelecidas unilateralmente pelos países exportadores, ou negociadas em “*voluntary-restraint agreements*”/“acordos de restrições-voluntárias”, que consistiam em “(auto)imposições” de quotas de exportação de determinados produtos, pelos próprios países exportadores, diante de fragilidade identificada no país importador.⁵⁷⁰

temporária a um comércio que está sendo praticado de forma leal” – **Manual Prático de Defesa Comercial**, p. 45 – em observação que reproduz comentário anteriormente feito por BROGINI, Defesa Comercial e Protecionismo, in BARRAL (org.), **o Brasil e o Protecionismo**, p. 147-148. Não podemos deixar de observar que a expressão “defesa comercial” não pressupõe, por óbvio, um “ataque ilícito” antecedente, sendo perfeitamente possível ao país defender-se de um “ataque lícito”, pelo aumento de importações de determinada mercadoria, afetando negativamente a indústria doméstica. A nosso ver, é correta, então, a inclusão das medidas de salvaguarda entre os chamados “mecanismos de defesa comercial”.

⁵⁶⁸ Principalmente em tempos de crise, como registra Oscar Cruz BARNEY, *El uso de las salvaguardas arancelarias en tiempo de crisis: su conformidad con las normas de la OMC – posibles efectos en las condiciones de libre mercado y en las negociaciones comerciales internacionales*, in ROHDE PONCE (coord.), **Crisis Financiera Global...**, op. cit., p. 109-134.

⁵⁶⁹ **La Organización Mundial...**, op. cit., p. 199. No mesmo sentido, BOSSCHE, **The Law and Policy...**, op. cit., p. 635. THORSTENSEN endossa a notícia de que mais de 150 casos de acordos de restrições foram notificados ao GATT, até o fim da Rodada Uruguai, envolvendo desde produtos agrícolas e artigos de consumo até eletrônicos e automóveis, e acrescenta que o número de investigações nos primeiros anos de OMC, de 1995 a junho de 2000, chegou a 61, sendo Estados Unidos e Índia os maiores usuários do instrumento. Sobre as razões de as salvaguardas ainda serem pouco utilizadas, THORSTENSEN adiciona à levantada por BASALDÚA que “... a investigação envolve governos, e não empresas...”, que “... o acordo exige compensação aos países afetados, já que estes não estão realizando práticas consideradas desleais...”, e que “... a investigação exige a comprovação de grave prejuízo...”, “... considerada muito mais forte que a de dano” – **Organização Mundial...**, op. cit., p. 151.

⁵⁷⁰ JACKSON, **The World Trading...**, op. cit., p. 197-198, e 203-206; e BOSSCHE, **The Law and Policy...**, op. cit., p. 449 e 635. Osvaldo Agripino de CASTRO JÚNIOR, após registrar a utilização das “restrições voluntárias às exportações” desde a década de setenta, anota que tais medidas eram consequência da pressão de alguns governos, sobretudo de países desenvolvidos, para que outros reduzissem “voluntariamente” as exportações para seu mercado – Princípios do Direito

De fato, a ausência de vedações expressas no GATT fez com que tais práticas não fossem consideradas com ele incompatíveis, mas apenas reconhecidas como “*gray measures*”/“medidas cinzentas”, aceitáveis/toleráveis, tendo sido os Estados Unidos e a Comunidade Europeia os membros que mais celebraram acordos de VER/RVE.⁵⁷¹

Mas, como destaca JACKSON, em raciocínio que não se presta somente ao tema aqui em análise, mas ao Direito Internacional e ao Direito em geral:

O fato de termos testemunhado afastamento da regra, ao longo dos tempos, e que tais afastamentos foram “tolerados” (mas não tolerados por cumprir ou alterar a obrigação legal) não é evidência de prática de uma interpretação de um acordo internacional. Praticamente todos os acordos são violados em um ponto ou noutro, e alguns são mais violados que os outros. Um padrão de violação nunca deveria ser a base sobre a qual se argumenta que a obrigação subjacente foi, por si, alterada.⁵⁷²

Essas e outras dificuldades impossibilitaram que se alcançasse um código sobre salvaguardas na Rodada Tóquio do GATT, sendo o tema disciplinado, em acordo específico, somente na Rodada Uruguai, cabendo destacar que o “Acordo sobre Salvaguardas”, celebrado em 1994, não altera, mas apenas complementa o Artigo XIX do GATT/1947, para disciplinar os procedimentos de aplicação das medidas de salvaguarda e evitar o seu emprego abusivo, esclarecendo, definitivamente, que a discriminação por país é vedada, assim como os VER/RVE.⁵⁷³

Econômico Internacional e Medidas de Defesa Comercial, in BRITTO (coord.), **Temas Atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro e Notas sobre o Direito Internacional – Teoria e Prática**, p. 432. Juntando os termos entre aspas eleitos por nós e por CASTRO JÚNIOR, é razoável concluir que tais medidas “autoimpostas” nada tinham de “voluntárias”.

⁵⁷¹ THORSTENSEN, **Organização Mundial...**, op. cit., p. 151; José Setti DIAZ (coord.), *Antidumping e Salvaguardas*, in THORSTENSEN e JANK (coord.), **O Brasil e os Grandes Temas...**, op. cit., p. 159-160; e Lígia Moura COSTA, Subsídios e Salvaguardas, in AMARAL JÚNIOR (coord.), **OMC e o Comércio Internacional**, p. 76.

⁵⁷² Tradução livre de: “*The fact that we have witnessed departures from the rule over time, and that those departures have been “tolerated” (but not tolerated as fulfilling or changing the legal obligation) is not evidence of practice of an interpretation of an international agreement. Virtually all agreements are violated at some point or another, and some are violated more than others. A pattern of violations should never be the basis on which to argue that the underlying obligation itself has been changed*” – **The World Trading...**, op. cit., p.198.

⁵⁷³ BASALDÚA endossa a conclusão de que o Acordo sobre Salvaguardas, celebrado na Rodada Uruguai, não substitui, mas complementa o Artigo XIX – **La Organización Mundial...**, op. cit., p. 200. BOSSCHE, na mesma linha, esclarece que o Acordo sobre Salvaguardas “... confirma e esclarece...” o teor do Artigo XIX, acrescentando, ainda, jurisprudência do Órgão de Apelação da OMC, que assenta que “... any safeguard measure imposed after the entry into force of the WTO Agreement must comply with the provisions of both the Agreement on Safeguards and Article XIX of the GATT”/“... toda medida de salvaguarda imposta, após a entrada em vigor do Acordo da OMC, deve obediência tanto às provisões do Acordo sobre Salvaguardas quanto do Artigo XIX do GATT” – **The Law and Policy...**, op. cit., p. 635-636. As vedações referidas estão nos artigos 2º, 2 – “Medidas de salvaguarda serão aplicadas ao produto importado independentemente de sua

Essas preocupações estão expressas no preâmbulo do Acordo sobre Salvaguardas, que revela a necessidade de esclarecer e reforçar as disciplinas do GATT, e, “*especificamente as do seu Artigo XIX*”, no sentido “... *de restabelecer o controle multilateral sobre as salvaguardas e de eliminar as medidas que escapem a tal controle*”.

E o Acordo sobre Salvaguardas é sintético, com 14 artigos – sequer divididos em capítulo ou seções – e um pequeno anexo, justamente porque chegar a tal acordo foi, nas palavras de JACKSON, “... *uma substancial realização e, de fato, uma heroica declaração de princípio*”.⁵⁷⁴

No primeiro artigo, restringe-se a aplicação do acordo às salvaguardas previstas no Artigo XIX do GATT. E, no segundo, são fixadas as condições fundamentais para a aplicação de medidas de salvaguarda:⁵⁷⁵

Um Membro só poderá aplicar uma medida de salvaguarda a um produto após haver determinado, de conformidade com as disposições enunciadas abaixo, que as **importações daquele produto em seu território tenham aumentado** em quantidades tais, seja em termos absolutos, seja em proporção à produção nacional, e ocorram **em condições tais que causam ou ameaçam causar prejuízo grave** ao setor nacional que produz bens similares ou diretamente concorrentes.⁵⁷⁶

Veja-se que há, basicamente, três condições para aplicação das medidas de salvaguarda, a serem verificadas em procedimento público de investigação previsto

procedência” – e 11, 1, “b” do Acordo sobre Salvaguardas – “*Ademais, nenhum Membro procurará adotar, nem adotar, nem manterá restrições voluntárias às exportações, acordos de organização de mercado ou quaisquer outras medidas similares no que diz respeito tanto às exportações quanto às importações...*” (sic), na versão oficial do acordo em língua portuguesa, presente no Anexo do Decreto nº 1.355/1994.

⁵⁷⁴ Em verdade, o mesmo JACKSON registra que o Acordo sobre Salvaguardas deve parte substancial de seu texto a dispositivos da legislação sobre “cláusulas de escape”, dos Estados Unidos, “... *incorporando muitos conceitos retirados diretamente da seção 201*” da lei norte-americana – **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 210. O pequeno anexo contém, simplesmente, uma data de expiração, 31/12/1999, para VER/RVE celebrado entre a Comunidade Europeia e o Japão, sobre veículos automotores.

⁵⁷⁵ BARRAL e BROGINI destacam que a situação ordinária de aplicação de salvaguardas é aquela criada pelo Artigo XIX do GATT, regulamentada pelo Acordo de Salvaguardas da OMC, mas existem ainda salvaguardas aplicadas em situações específicas, como contra importações provenientes da China, ou regionais, no MERCOSUL, com a denominação de “Mecanismo de Adaptação Competitiva” – **Manual...**, *op. cit.*, p. 179 e 230-236. BROGINI já havia relacionado, em estudo anterior, várias cláusulas do GATT – v.g., artigos XX, XXI, XXV e XXVIII – que entendia englobadas pelo termo “salvaguarda” – Medidas de Salvaguarda, *in* BARRAL (org.), **O Brasil e a OMC**, p. 251. JACKSON sustenta que a “cláusula de escape”, fixada no Artigo XIX, é o mais significativo mecanismo de salvaguarda no comércio internacional, mas não o único, destacando outros exemplos presentes no próprio GATT – Artigos XII, XVIII, XXV e XXVIII – **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 179-180.

⁵⁷⁶ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos).

no artigo 3º do acordo: (a) que as importações de determinada mercadoria tenham aumentado, seja em termos absolutos ou relativos; (b) que haja prejuízo ou ameaça de prejuízo grave à indústria doméstica/nacional; e (c) que haja nexo causal entre o aumento e o prejuízo ou ameaça.⁵⁷⁷ E, para evitar interpretações divergentes em relação às expressões de difícil determinação, como “prejuízo grave”, “ameaça de prejuízo grave” e “indústria nacional”, o acordo define-as em seu artigo 4º.⁵⁷⁸

As medidas de salvaguarda poderão ser aplicadas sob a forma de majoração do imposto de importação ou de restrições quantitativas, apenas na proporção necessária para prevenir ou remediar o prejuízo grave e facilitar o ajustamento da indústria nacional.⁵⁷⁹

As medidas de salvaguarda podem ainda ser aplicadas em caráter provisório, apenas como acréscimo do imposto de importação, em decorrência de determinação preliminar da existência de provas claras de que o aumento das

⁵⁷⁷ BOSSCHE descreve cada uma das três condições aqui apontadas, detalhando exemplos de casos apreciados pelo Órgão de Apelação – *The Law and Policy...*, op. cit., p. 641-649. ROHDE PONCE acrescenta às três condições a necessidade de existência de um processo prévio de liberalização comercial, mas reconhece que a legislação mexicana não a exige para a abertura de investigação de salvaguarda – *Derecho Aduanero...*, op. cit., p. 341. Poderiam ainda ser citadas duas outras condições: (a) a possibilidade de ajustamento da indústria nacional, pois não se pode cogitar de salvaguardas se a situação for perene, e não “emergencial” e transitória; e (b) no caso em que o país que envie as mercadorias seja um membro em desenvolvimento, para aplicação de salvaguardas, é necessária também a observância de percentuais mínimos de participação nas importações, estabelecidos no artigo 9º do acordo. Sobre o procedimento de investigação, cabe informar que é público e com contraditório, possibilitando a importadores, exportadores e outras partes interessadas a apresentação de provas e exposição de razões, preservando-se o sigilo apenas em relação às informações de caráter confidencial. Para detalhamento dos procedimentos, no Brasil, remete-se ao estudo de BARRAL e BROGINI, *Manual...*, op. cit., p. 180-202; e a Fábio Martins FARIA, *A Defesa Comercial: Origens e Regulamentação das Medidas Antidumping, Compensatórias e de Salvaguardas*, p. 55-94.

⁵⁷⁸ No artigo 4º do Acordo, que opera como glossário, esclarece-se o que se entende por “prejuízo grave” – a deterioração geral significativa da situação de uma indústria nacional – e por “ameaça de prejuízo grave” – o prejuízo grave que seja claramente iminente, de acordo com as disposições de seu parágrafo segundo – estabelecendo-se, ainda, que “... a determinação de existência de uma ameaça de prejuízo grave será baseada em fatos e não simplesmente em alegações, conjecturas ou possibilidades remotas”.

⁵⁷⁹ É o que se depreende do artigo 5º do acordo. No caso de restrições quantitativas, não poderá ser reduzida a quantidade importada a patamares inferiores aos que antecederam o aumento das importações, e deverá ser buscado acordo para eventual distribuição de quotas entre países supridores e demais membros que tenham interesse substancial no suprimento da mercadoria em questão. BOSSCHE faz menção à similitude do mecanismo de distribuição de quotas com a estabelecida no Artigo XIII do GATT, que, às vezes, “... não é razoavelmente prática...”, não se alcançando acordo entre todos os membros com substancial interesse, demandando a aplicação da praxe, formada no bojo do GATT, de utilização de dados dos três anos que antecedem à imposição da quota como “período representativo”, citando exemplos de utilização de rateio de quotas na história do GATT – *The Law and Policy...*, op. cit., p. 452-453.

importações tenha causado ou ameace causar prejuízo grave, nos casos em que a demora acarrete dano de difícil reparação.⁵⁸⁰

Como as medidas de salvaguarda se referem – recorde-se a expressão constante no Artigo XIX do GATT/1947 – a “medidas de emergência”, elas devem cessar no prazo necessário ao ajustamento da indústria nacional, estabelecendo, o acordo, que tal prazo não pode ser superior a 4 anos, podendo ser prorrogado apenas se comprovado que a medida de salvaguarda continua a ser necessária e que a indústria está em processo de ajustamento. Ainda assim, o período total de aplicação da medida não poderá ser superior a 8 anos, aí incluídas as prorrogações e eventual prazo de aplicação de medida de salvaguarda provisória.⁵⁸¹

Por fim, para monitoramento, notificações e consulta, o acordo cria um Comitê de Salvaguarda, ao qual devem ser informados o início e a conclusão das investigações, as aplicações ou prorrogações de medidas de salvaguarda, provisórias ou não, e a legislação nacional que rege a matéria, bem como suas alterações. Havendo controvérsias, a matéria deve ser submetida ao mecanismo específico de solução, no âmbito da OMC.⁵⁸²

Pelo teor do acordo, as medidas de salvaguarda ou são adicionais ao imposto de importação, e têm a mesma natureza dele, ou constituem restrições quantitativas. Para os propósitos do presente estudo, interessa-nos apenas a primeira categoria, visto que a segunda não impacta diretamente o “*quantum*” a pagar a título de imposto de importação.⁵⁸³

⁵⁸⁰ Nesses casos, a duração da medida provisória não excederá 200 dias. Se, ao final do procedimento de investigação, não se confirmarem as condições para imposição da salvaguarda, os valores pagos deverão ser devolvidos, conforme artigo 6º do acordo.

⁵⁸¹ Conforme artigo 7º do acordo, cuja filosofia é de que deve haver liberalização progressiva. O artigo 9º, 2º, dispõe que os países membros em desenvolvimento podem prorrogar as medidas por um prazo adicional de 2 anos, além do máximo estabelecido. E o artigo 10 estabelece que os membros devem dar por encerradas as salvaguardas tomadas ao amparo do Artigo XIX do GATT/1947, no mais tardar, em 8 anos da data em que tenham sido aplicadas pela primeira vez, ou em 5 anos da entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC, se posterior.

⁵⁸² Artigos 12 a 14 do acordo.

⁵⁸³ O próprio Regulamento Aduaneiro brasileiro, Decreto nº 6.759/2009, comete deslize ao definir “medida de salvaguarda” como “... a elevação no imposto de importação aplicada nos casos em que a importação de determinado produto aumente em condições e em quantidade, absoluta ou em relação à produção nacional, que causem ou ameacem causar prejuízo grave à indústria doméstica de bens similares ou diretamente concorrentes” (artigo 770, I) (*sic*), fazendo menção às restrições quantitativas apenas no artigo 773. Acrescente-se que, no Brasil, a disciplina legal decorrente do Acordo sobre Salvaguardas, regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, é complementada pelos artigos 769 a 773 do Regulamento Aduaneiro e pelo Decreto nº 1.488, de 11/05/1995. O artigo 769 do Regulamento Aduaneiro esclarece, ainda, que a determinação e exigência de créditos tributários decorrentes de infração às medidas de salvaguarda obedecerão ao mesmo rito adotado para os demais créditos tributários. BASALDÚA

E sendo as medidas de salvaguarda, efetivamente, parcelas do imposto de importação, acrescidas em função de verificação de que o aumento das importações da mercadoria causou ou ameaçou causar prejuízo grave à indústria doméstica, a sua disciplina segue a do imposto de importação, que analisaremos nos Capítulos 5 e 6 deste estudo.⁵⁸⁴

Assim, o impacto das medidas de salvaguarda no imposto de importação é total, afetando sua quantificação, sob a forma de majoração, ainda que temporária, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Acordo sobre Salvaguardas. E a discussão sobre tal cumprimento, reitera-se, é de caráter internacional, entre os membros da OMC.⁵⁸⁵

traz, também, disposições sobre salvaguardas no âmbito da ALADI e do MERCOSUL – *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 363-364.

⁵⁸⁴ Cabe, no entanto, registrar que, no Brasil, inicialmente, chegou-se a interpretar que as medidas de salvaguarda provisórias seriam “outras entradas compensatórias”, previstas no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.320, de 17/03/1964, positivando-se o entendimento no § 3º do artigo 4º do Decreto nº 1.488/1995: “§ 3º Medidas de salvaguarda provisórias serão cobradas independentemente de qualquer obrigações de natureza tributária, mediante aplicações de alíquota ad valorem, de alíquota específica ou da combinação de ambas e arrecadadas como entradas compensatórias, de acordo com o disposto no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964” (sic). Mas a redação durou apenas um ano, sendo alterada pelo Decreto nº 1.936, de 20/06/1996, que passou a dispor: “§ 3º Medidas de salvaguarda provisórias serão aplicadas como elevação do imposto de importação, por meio de adicional à Tarifa Externa Comum – TEC, sob a forma de alíquota ad valorem, de alíquota específica ou da combinação de ambas”. A alteração de entendimento foi ainda estendida ao artigo 8º do Decreto nº 1.488/1995, que trata de medidas de salvaguardas definitivas.

⁵⁸⁵ Cabe aqui destacar que entre os cerca de quinhentos casos já submetidos à OMC, 46 mencionaram o Acordo sobre Salvaguardas na requisição de consultas: **DS 78** (Estados Unidos x Colômbia), **DS 98** (República da Coreia x Comunidade Europeia), **DS 121** (Argentina x Comunidade Europeia), **DS 123** (Argentina x Indonésia), **DS 164** (Argentina x Estados Unidos), **DS 166** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 177** (Estados Unidos x Nova Zelândia), **DS 178** (Estados Unidos x Austrália), **DS 202** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 207** (Chile x Argentina), **DS 214** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 220** (Chile x Guatemala), **DS 223** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 226** (Chile x Argentina), **DS 228** (Chile x Colômbia), **DS 230** (Chile x Colômbia), **DS 235** (Eslováquia x Polônia), **DS 238** (Argentina x Chile), **DS 248** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 249** (Estados Unidos x Japão), **DS 251** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 252** (Estados Unidos x China), **DS 253** (Estados Unidos x Suíça), **DS 254** (Estados Unidos x Noruega), **DS 258** (Estados Unidos x Nova Zelândia), **DS 259** (Estados Unidos x Brasil), **DS 260** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 274** (Estados Unidos x Taipei), **DS 278** (China x Argentina), **DS 303** (Equador x Chile), **DS 326** (Comunidade Europeia x Chile), **DS 328** (Comunidade Europeia x Noruega), **DS 351** (Chile x Argentina), **DS 356** (Chile x Argentina), **DS 415** (República Dominicana x Costa Rica), **DS 416** (República Dominicana x Guatemala), **DS 417** (República Dominicana x Honduras), **DS 418** (República Dominicana x El Salvador), **DS 428** (Turquia x Índia), **DS 438** (Argentina x União Europeia), **DS 444** (Argentina x Estados Unidos), **DS 445** (Argentina x Japão), **DS 446** (Argentina x México), **DS 468** (Ucrânia x Japão), **DS 490** (Indonésia x Taipei), e **DS 496** (Indonésia x Vietnã). Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandado e depois o demandante. No caso em que o Brasil foi demandante, contra os Estados Unidos, em salvaguardas definitivas impostas a certos produtos de aço, foi estabelecido painel, que concluiu que “... todas as medidas de salvaguarda dos Estados Unidos em análise foram inconsistentes com pelos menos um pré-requisito estabelecido pela OMC”, decisão mantida pelo Órgão de Apelação, tendo o governo norte-americano informado, em 04/12/2003, que retirou as medidas. O caso tem ainda a

4.2.4 O Acordo sobre Medidas “Antidumping”

Com o tratamento das medidas “*antidumping*”, ingressamos, oficialmente, na análise dos mecanismos de defesa comercial que pressupõem a existência de práticas desleais de comércio.

O Artigo VI do GATT/1947 condena o “*dumping*”, que define como a introdução de mercadorias de um país no comércio de outro por “preço abaixo do normal”, quando cause ou ameace causar prejuízo material à indústria doméstica ou retarde seu estabelecimento. E esclarece que uma mercadoria exportada é introduzida no país importador por “preço abaixo do normal”, se o preço “... *é inferior ao preço comparável que se pede, nas condições normais de comércio, pelo produto similar que se destina ao consumo no país exportador*”, tomando-se em conta “... *as diferenças nas condições de venda, as diferenças de tributação e outras diferenças que influam na comparabilidade dos preços*”.⁵⁸⁶

Como assinala ZUNINO, é usual que se atribua a origem do termo a “*dump*”, que, em uma de suas acepções, corresponde a golpear, descarregar, com o que se pretende descrever a ação de inundar um mercado com produtos a preços baixos, buscando eliminar a concorrência ou evitar que ela se desenvolva. Contudo, nem a característica objetiva de preços baixos nem a subjetiva de eliminar a concorrência são pressupostos necessários para caracterização de “*dumping*”, que se configura quando uma mercadoria é vendida a outro território aduaneiro a um preço inferior àquele em que ela é comercializada no mercado doméstico do país exportador.⁵⁸⁷

particularidade de que constavam como demandantes também outros sete membros – Comunidade Europeia, China, Japão, República da Coreia, Nova Zelândia, Noruega e Suíça – e os Estados Unidos demandaram a confecção de oito relatórios, individualizados, no que se opuseram os demandantes, temendo atrasos. Como resultado, o painel decidiu divulgar sua decisão sob a forma de “... *um documento constituindo oito relatórios de painéis*” (*sic*). As informações, assim como os documentos relativos ao caso mencionado, estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm?id=A18>. Para análise detalhada, em língua portuguesa, dos casos em que o Brasil atuou, como demandante ou demandado, nos contenciosos da OMC, remeta-se ao estudo de THORSTENSEN e OLIVEIRA, **O Sistema de Solução...**, *op. cit.*, p. 205-240. A OMC divulga ainda índice analítico, com menção a casos submetidos ao mecanismo de solução de controvérsias, relativos ao Acordo sobre Salvaguardas, artigo por artigo, disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/safeguards_e.htm>. Ambos os acessos em: 03 jul. 2016.

⁵⁸⁶ Artigo VI, 1, do GATT/1947, que dispõe, ainda, que, na ausência de determinação do preço doméstico, ele equivale “... *ao preço comparável mais alto do produto similar destinado à exportação para qualquer terceiro país, no curso normal de comércio; ou ao custo de produção no país de origem, mais um acréscimo razoável para as despesas de venda e o lucro*”.

⁵⁸⁷ *Los Derechos Antidumping*, in COTTER (coord.), **Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje al Dr. Juan Patricio...**, *op. cit.*, p. 77-78. Ainda sobre a etimologia de “*dumping*”, remeta-se a BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 297; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p.

No mesmo sentido, THORSTENSEN recorda que o verbo “*dump*”, em inglês, significa desfazer, jogar fora, ou transferir, o que pode ser associado à prática de vender abaixo do preço com intenção de causar dano a alguém.⁵⁸⁸

BARRAL atribui ao economista canadense Jacob VINER, a fundação da concepção contemporânea de “*dumping*”, na obra “*Dumping: a problem in international trade*”/“*Dumping: um problema no comércio internacional*”, publicada em 1923.⁵⁸⁹

Uma explicação simples e eficiente de “*dumping*”, no comércio internacional, é dada por JACKSON:

A definição de “*dumping*”, como descrita no GATT/1947 e em outros lugares, é frequentemente expressa como a venda de produtos para exportação a um preço menor do que o “valor normal”, onde valor normal

298; COTTER, *Derecho Aduanero*, T. II, p. 723; PELECHÁ ZOZAYA, *Fiscalidad sobre...*, *op. cit.*, p. 207; e BAPTISTA – *Dumping e Anti-Dumping no Brasil*, in AMARAL JÚNIOR (coord.), *OMC e o Comércio Internacional*, p. 29.

⁵⁸⁸ **Organização Mundial...**, *op. cit.*, p. 116. A palavra “*dumping*”, no inglês, deriva de “*dump*”, que tem muitos significados, a maior parte deles revelando algo de conteúdo pouco admirável, tanto como substantivo – v.g., “... monte de lixo, entulho, depósito de lixo, casa ou lugar sujo, espelunca” – quanto como verbo – v.g., “... esvaziar, descarregar em massa, lançar por terra, descarregar lixo, liquidar, livrar-se de sobras ou de pessoas indesejáveis, vender ou exportar a preço abaixo do mercado” – MICHAELIS: **moderno dicionário inglês-português, português-inglês**, p. 218. Mas o significado de “*dumping*”, no comércio internacional, é tão consagrado e característico que até a França decidiu manter a palavra em inglês na versão francesa autêntica do GATT/1947, chamando ainda os “direitos *antidumping*” simplesmente de “*droits antidumping*”. O mesmo fenômeno ocorre na versão em espanhol, que trata de “*dumping*” e “*derechos antidumping*”. No Brasil, culturalmente mais receptivo a “estrangeirismos”, nem precisamos de dicionários de inglês, pois o verbete “*dumping*” pode ser encontrado nos mais conhecidos dicionários de língua portuguesa – HOLANDA FERREIRA, **Novo Dicionário...**, *op. cit.*, p. 613; e **Dicionário Houaiss da Língua...**, *op. cit.*, p. 1089. Ademais, a palavra “*dumping*” está presente no Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP), em sua quinta edição, de 2009, disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. R. C. ALMEIDA, também identificando a existência do termo “*dumping*” em dicionários brasileiros, não utiliza aspas nem itálico para o vocábulo, pois entende que o termo foi consagrado internacionalmente, e afirma que “... não foi traduzido, ao que se tem notícia, para nenhum idioma do planeta” – Da natureza aduaneira dos Direitos *Antidumping* no Brasil, in TÖRRES (coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**, V. 2, p. 257-258. PELECHÁ ZOZAYA verifica que a palavra “*dumping*” é acolhida inclusive no “*Diccionario de la Real Academia Española*” – *Fiscalidad sobre...*, *op. cit.*, p. 207. De fato, em busca ao sítio eletrônico da Real Academia Espanhola, encontra-se o vocábulo “*dumping*” no “*Diccionario de la lengua Española – Edición del Tricentenario*”, disponível em: <<http://dle.rae.es/?id=EGMv5mz>>. Ambos os acessos em: 03 jul. 2016.

⁵⁸⁹ **Dumping e Comércio Internacional: a regulamentação Antidumping após a Rodada Uruguai**, p. 10. VINER identifica exportações com “*dumping*” em escala sistemática, como prática comum, por parte de fabricantes americanos, desde 1880, e afirma que a primeira lei geral “*antidumping*” foi a canadense, em 1904 – **Dumping: a problem in international trade**, p. 80 e 84, disponível, apenas para consultas internas, em <https://books.google.com.br/books?redir_esc=y&hl=pt-BR>, acesso em: 03 jul. 2016. Para aspectos históricos, antes do GATT/1947, sobre a origem do “*dumping*” e das leis “*antidumping*”, remeta-se ainda a JACKSON, **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 255; Maria Carolina Mendonça de BARROS, **Antidumping e Protecionismo**, p. 21-25; COTTER, *Derecho Aduanero*, T. II, p. 729-731; BAPTISTA, *Dumping e Anti-Dumping...*, *op. cit.*, p. 29-30; e ZUNINO, *Los Derechos...*, *op. cit.*, p. 78-79.

significa, grosso modo, o preço pelo qual os mesmos produtos são vendidos no mercado doméstico exportador. Em outras palavras:

preço de venda no mercado doméstico - preço de venda para exportação = margem de “dumping”

Quando a margem é maior que zero, há “dumping”, no sentido usado em política de comércio internacional.⁵⁹⁰

E o GATT/1947 – esclareça-se ainda neste momento inicial do tratamento do tema, para evitar equívocos – não condena indistintamente o “dumping”, mas apenas o “dumping” que causa ou ameaça causar prejuízo material ou retardo de estabelecimento da indústria nacional, como se percebe do próprio texto do Artigo VI.⁵⁹¹

O mesmo Artigo VI do GATT/1947 permite às partes contratantes, com o fim de neutralizar ou impedir o “dumping” condenável, cobrar sobre a mercadoria um “direito antidumping”, que não exceda a margem de “dumping” apurada. Para tanto, deve-se demonstrar que foi o “dumping” que causou ou ameaçou causar o prejuízo material ou retardo de estabelecimento da indústria nacional.⁵⁹²

Veja-se, então, que há, basicamente, três requisitos para a aplicação de medidas “antidumping”: (a) a existência de “dumping”; (b) a ocorrência de prejuízo ou ameaça de prejuízo material à indústria doméstica, ou retardo a seu

⁵⁹⁰ Tradução livre de: “The definition of dumping as described in GATT/1947 and elsewhere, is often expressed as the sale of products for export at a price less than “normal value”, where normal value means roughly the price for which those same products are sold on the “home” or exporting market. In other words: home-market sales price – export sales price = margin of dumping. When the margin is greater than zero, there is “dumping” in the sense used in international trade policy” – **The World Trading...**, op. cit., p. 251. Mas o próprio JACKSON reconhece que, apesar de ser simples o conceito, sua aplicação não é nada simples – *Ibidem*.

⁵⁹¹ Nesse sentido, adverte BASALDÚA que é possível que o “dumping” não provoque prejuízo algum ao país importador, e que só deve haver oposição ao “dumping” quando este cause um “... dano econômico significativo” ao país importador – **La Organización Mundial...**, op. cit., p. 299; e **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 301-302. E BOSSCHE acrescenta que “... na legislação da OMC, o dumping não é proibido”, sendo condenado apenas se causar prejuízo à indústria doméstica do país importador – **The Law and Policy...**, op. cit., p. 513. Na mesma linha, JACKSON, **The World Trading...**, op. cit., p. 257; COTTER, **Derecho Aduanero**, T. II, p. 725; PELECHÁ ZOZAYA, **Fiscalidad sobre...**, op. cit., p. 209; BARRAL e BROGINI, **Manual...**, op. cit., p. 39; BAPTISTA, **Dumping e Anti-Dumping...**, op. cit., p. 31; BARROS, **Antidumping e Proteccionismo**, p. 30; e FARIA, **A Defesa Comercial...**, op. cit., p. 43.

⁵⁹² Artigo VI, 2 e 6, “a”, do GATT/1947. Temos, então, como passível de aplicação de medidas “antidumping”, somente o “dumping” condenável. Identificam diversos tipos de “dumping”, em diferentes classificações, BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, op. cit., p. 298; e **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 300-301; ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias**, T. V, arts. 673 a 760, p. 71 a 77; e BARROS, **Antidumping e Proteccionismo**, p. 31.

estabelecimento; e (c) o nexso causal entre o “*dumping*” e o prejuízo, ameaça ou retardo.⁵⁹³

É de se destacar que o Artigo VI do GATT/1947 trata conjuntamente do “*dumping*” e dos subsídios, que optamos por aqui apartar, no subitem 4.2.5.⁵⁹⁴ E tal junção de tratamento dos temas perdurou até a Rodada Kennedy, na qual se chegou a um “Código *Antidumping*”, em 1968, que incluía, em verdade, “direitos *antidumping*” e “direitos compensatórios”. Foi na Rodada Tóquio que os temas foram separados em dois Códigos, cabendo, neste subitem, seguir na análise do “Código *Antidumping*”, que representa uma revisão do código anterior, para restringir o uso abusivo de medidas nacionais “*antidumping*”.⁵⁹⁵

Com a conclusão da Rodada Uruguai, em 1994, aprova-se o “Acordo para Implementação do Artigo VI do GATT” – **Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”**, ou Acordo sobre Direitos “*Antidumping*”, que constitui uma revisão do código da Rodada Tóquio, agora vinculando todos os membros da OMC, e aproveitando a nova estrutura estabelecida para solução de controvérsias.⁵⁹⁶

⁵⁹³ No mesmo sentido, MEIRA, **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 229; BARRAL e BROGINI, **Manual...**, *op. cit.*, p. 67; e DIAZ (coord.), *Antidumping e...*, *op. cit.*, p. 156-157.

⁵⁹⁴ Subitem 4.2.5, p. 276-285.

⁵⁹⁵ BAPTISTA registra a ausência de adesão brasileira ao código da Rodada Kennedy, e o desmembramento efetuado na Rodada Tóquio – *Dumping e Anti-Dumping...*, *op. cit.*, p. 33-34. Como se expressa no próprio sítio eletrônico da OMC, o “Código *Antidumping*” da Rodada Kennedy, que entrou em vigor em 1967, teve “... *pouco significado prático*”, mas o código da Rodada Tóquio, de 1979, representou um “... *salto quântico*”, embora ainda não fosse mais do que um “quadro geral” para os 27 países que por ele aceitaram se obrigar, para conduzir investigações e impor medidas – disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/adp_e/adp_info_e.htm>, acesso em: 03 jul. 2016. JACKSON revela que o código de 1967 causou problema constitucional nos Estados Unidos, ironicamente um de seus maiores defensores, pois o presidente, segundo o parlamento norte-americano, não tinha mandato para negociá-lo – **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 256. BASALDÚA comenta que o código de 1967 “... *teve escassa aceitação*”, e informa que a Argentina ratificou o código da Rodada Tóquio, em 1992 – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 304-305. Como o código da Rodada Tóquio era plurilateral, e não multilateral, BARROS sustenta que as normas mais claras e definidas sobre determinação do “*dumping*” e imposição de “direitos *antidumping*” acabavam restritas ao grupo de signatários, prejudicando os demais, que continuavam sujeitos às legislações nacionais, normalmente bastante protecionistas – **Antidumping e Proteccionismo**, p. 29.

⁵⁹⁶ Afora as duas indiscutíveis evoluções aqui arroladas, em relação ao caráter multilateral e à possibilidade de mecanismo mais eficaz de solução de controvérsias, BASALDÚA relaciona ainda uma série de inovações presentes no Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”, aprovado na Rodada Uruguai, entre as quais cabe destacar: esclarecimentos terminológicos, estipulação de critérios para comparação de preços de exportação com um “valor reconstruído”, aumento das exigências para o país importador demonstrar relação de causalidade entre o “*dumping*” e os prejuízos à produção nacional, estabelecimento de procedimento comum para início das investigações sobre “*dumping*” e seu desenvolvimento, e fixação de prazos máximos para os “direitos *antidumping*” – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 307-308; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 306-307.

O Acordo sobre Medidas “*Antidumping*” possui 18 artigos, subdivididos em três partes e dois anexos. Não há preâmbulo, e praticamente todas as disposições substanciais estão na Parte I do acordo, artigos 1º a 15, que é bastante densa; tratando a Parte II, artigos 16 e 17, do “Comitê sobre Práticas *Antidumping*”, estabelecido para propiciar aos membros a oportunidade de consulta sobre matérias relativas ao funcionamento do acordo ou à consecução de seus objetivos, entre outras atividades (artigo 16), e ao funcionamento das consultas e solução de controvérsias, aplicando-se a ambas, em geral, o Entendimento sobre Solução de Controvérsias (artigo 17); e a Parte III, artigo 18, de disposições finais, como a vedação a reservas sem consentimento dos membros e o dever de informar ao Comitê sobre modificações na legislação dos membros.⁵⁹⁷

O “coração” do acordo, Parte I, apresenta a delimitação do que se considera “*dumping*”, em seu artigo 2º, sem se distanciar do Artigo VI do GATT, mas precisando seus termos; dispondo, por exemplo, sobre como efetuar uma “*fair comparison*”/“*comparação justa*” entre o preço de exportação e o “valor normal”. E o artigo 3º dedica-se à determinação do prejuízo, ou dano, que se deve basear em provas materiais e incluir exame objetivo: (a) do volume das importações a preços de “*dumping*”, e do seu efeito sobre os preços dos produtos similares no mercado interno, e (b) do impacto de tais importações sobre a “indústria doméstica”, definida no artigo 4º, basicamente, como “... *a totalidade dos produtores nacionais do produto similar*”.⁵⁹⁸

⁵⁹⁷ Os Anexos I e II versam, respectivamente, sobre procedimentos para investigação “*in loco*” e sobre a acepção da expressão “*best information available*”/“*melhor informação disponível*”, na interpretação do acordo, em especial, no artigo 6º, que trata sobre “provas”. THORSTENSEN traz explicação sintética do que se entende por “*melhor informação disponível*”, afirmando que as autoridades podem realizar investigações no território dos outros membros, e que, “... *caso alguma das partes se recuse a fornecer informações, determinações, afirmativas ou negativas, podem ser feitas com base nos fatos disponíveis*”, sendo tais determinações reconhecidas como baseadas na “*melhor informação disponível*”, encerrando alto grau de arbitrariedade – **Organização Mundial...**, *op. cit.*, p. 123. No mesmo sentido, BROGINI indica que a “*melhor informação disponível*” é quase sempre a fornecida pela indústria nacional interessada na imposição da medida – Defesa Comercial..., *op. cit.*, p. 142-143.

⁵⁹⁸ MEIRA esclarece que a tradução oficial, para o português, da expressão “*domestic industry*”, como “indústria doméstica”, deixou a desejar, porque o termo “*industry*” se refere também a atividades produtivas agrícolas e minerais, por exemplo, denotando ramo de atividade ou setor produtivo. Assim, a compreensão do termo deve ser ampla, como desejou o acordo, não se limitando à forma como foi traduzida em nosso idioma – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 227-229. Sobre “*comparação justa*”, BAPTISTA esclarece que o acordo estabelece a necessidade de reconhecimento das condições que podem gerar diferença de preço, devendo, inicialmente, serem verificados os fatores de distinção entre os mercados confrontados, para depois se identificar os valores que devem ser levados em conta para igualar as condições – *Dumping e Anti-Dumping...*, *op. cit.*, p. 41. O acordo prevê que, se o volume importado ou de vendas for grande, pode-se fazer

As regras básicas para os procedimentos de início e de condução das investigações são estabelecidas nos artigos 5º e 12 do acordo, nos quais se determina que o pedido de investigação deverá demonstrar os três elementos que apontamos no início deste tópico – “*dumping*”, prejuízo/ameaça/retardo e nexo causal – e conter ainda outras indicações, como volume e valor da produção doméstica, descrição completa do produto, e informações sobre a evolução do volume importado a preços de “*dumping*”, devendo, as provas, obediência ao disposto no artigo 6º.⁵⁹⁹

O artigo 7º disciplina a aplicação de medidas “*antidumping*” provisórias – sob a forma de “direitos provisórios” ou, preferencialmente, garantia por depósito em dinheiro ou certificado, no montante dos direitos “*antidumping*” provisoriamente estimados – no caso de investigação iniciada, decorridos ao menos 60 dias, com oportunidade para as partes de apresentação de informações e razões, se houver determinação preliminar afirmativa de “*dumping*” e entenderem, as autoridades competentes, que tais medidas são necessárias para impedir que ocorra prejuízo durante as investigações.

Se o processo de investigação e a aplicação provisória dos direitos “*antidumping*” se assemelham ao que já discutimos em relação às salvaguardas, o

a comparação entre a média ponderada dos valores normais e a dos preços de exportação, o que é considerada uma “*comparação justa*”. Mas, alguns países utilizam “*comparação injusta*”, mediante técnica que ficou conhecida por “*zeroing*”/“*zeração*” – condenada pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, em contenciosos como o DS 141 – que consiste na comparação do valor médio ponderado por produto, desconsiderando-se, no resultado, as margens de “*dumping*” negativas, tratando os dados negativos como “zero”, afetando o resultado final da determinação da margem de “*dumping*” – BROGINI, Defesa Comercial..., *op. cit.*, p. 156-157. DIAZ registra, inclusive, que há, na OMC, proposta de alteração do acordo, subscrita pelos países conhecidos como FAN – “*Friends of Antidumping*”/“*Amigos do Antidumping*” – entre eles o Brasil, para alteração do acordo, proibindo expressamente o “*zeroing*”, e fixando regras mais detalhadas sobre “*comparação justa*” – *Antidumping* e..., *op. cit.*, p. 165-166, e 170-173. Sobre “*comparação justa*”, remete-se ainda a JACKSON, *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 261-265; BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 523-524; BARROS, *Antidumping e Protecionismo*, p. 53; e BARRAL e BROGINI, *Manual...*, *op. cit.*, p. 90-92.

⁵⁹⁹ O artigo 5º estabelece ainda, em seus parágrafos 9 e 10, que as investigações sobre “*dumping*” não deverão impedir a liberação da mercadoria pela Aduana, e que deverão ser concluídas no prazo de um ano, ou, em circunstâncias especiais, em até 18 meses. Apesar de ser intitulado de “provas”, o artigo 6º trata ainda do direito de ampla defesa; de divulgação às partes das informações relevantes, exceto se confidenciais; e de “verdade material”, devendo a autoridade responsável pela investigação certificar-se de que são corretas as informações fornecidas pelas partes, sobre as quais se fundará a conclusão. E o artigo 12 trata de notificações às partes e de publicidade. Sobre as investigações, tratam BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 536-541; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 312-313; e *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 314-315; e BAPTISTA, *Dumping e Anti-Dumping...*, *op. cit.*, p. 43-46. Para detalhamento dos procedimentos, no Brasil, remete-se ao estudo de BARRAL e BROGINI, *Manual...*, *op. cit.*, p. 67-132; e a FARIA, *A Defesa Comercial...*, *op. cit.*, p. 55-94.

artigo 8º do acordo passa a trazer uma diferença substancial, no caso de medidas “*antidumping*”: a possibilidade de celebração de “compromissos sobre preços”, que ocorrem, em regra, quando o exportador comunica a sua disposição de assumir “voluntariamente” compromisso satisfatório no sentido de rever seus preços, ou de cessar as exportações a preços de “*dumping*” destinados ao país importador, de forma a que as suas autoridades fiquem convencidas de que o efeito danoso do “*dumping*” será eliminado, fazendo cessar a aplicação das medidas “*antidumping*”.⁶⁰⁰

Preenchidos os requisitos necessários, a decisão sobre a aplicação ou não das medidas “*antidumping*”, e sobre o valor a ser exigido, desde que inferior ou igual à margem de “*dumping*”, é das autoridades competentes do país importador, conforme artigo 9º do acordo, sendo que, na fixação da medida, indicar-se-á(ão) o(s) fornecedor(es) do produto, ou o(s) país(es) fornecedor(es), tratando-se de diversos fornecedores, e sendo impraticável designá-los. Brota aí, então, mais uma característica distintiva entre as medidas “*antidumping*” e as salvaguardas: a **seletividade**. Enquanto as salvaguardas devem, em regra, ser aplicadas sem discriminação, as medidas “*antidumping*” são focadas nas importações efetuadas de determinados fabricantes/exportadores, ou países, e podem ser fixadas em patamares inferiores à margem de “*dumping*” apurada.⁶⁰¹

⁶⁰⁰ Os aumentos de preço derivados dos compromissos não podem ser superiores à margem de “*dumping*” apurada, podendo ser inferiores se o aumento for suficiente para fazer cessar o dano à indústria doméstica (artigo 8º, 1). As autoridades do país importador não precisam aceitar as ofertas de compromissos de preços efetuadas pelo exportador, se considerarem que a aceitação seria ineficaz, *v.g.*, no caso de haver elevado número de exportadores (artigo 8º, 3). A celebração do compromisso pode ser sugerida também pelas autoridades do país importador, e não obsta, necessariamente, a continuidade da investigação (artigo 8º, 5). Por fim, descumprido o compromisso de preços celebrado, as medidas “*antidumping*” provisórias podem ser aplicadas imediatamente, apoiadas na “melhor informação disponível”, e medidas definitivas podem ser exigidas sobre produtos que tenham entrado para consumo até 90 dias antes da aplicação das medidas provisórias, desde que a entrada seja posterior à violação do compromisso (artigo 8º, 6). Sobre compromissos de preços, tratam ZUNINO, *Los Derechos...*, *op. cit.*, p. 101-102; e BARRAL e BROGINI, *Manual...*, *op. cit.*, p. 108-110.

⁶⁰¹ Veja-se, a título exemplificativo, um ato brasileiro de aplicação de direito “*antidumping*” definitivo, a Resolução CAMEX nº 87, de 05/12/2012, que “... *aplica direito antidumping definitivo, por um prazo de até 5 (cinco) anos, às importações brasileiras de talheres integralmente fabricados em aço inoxidável, originárias da República Popular da China*”. No artigo 1º da resolução, percebe-se que se noticia o encerramento da investigação, e que se especifica a mercadoria: “*talheres integralmente fabricados em aço inoxidável, de elevado padrão, originárias da República Popular da China, comumente classificados nos itens 8211.10.00, 8211.91.00, 8215.20.00 e 8215.99.10 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM/SH*” – e o valor do direito “*antidumping*”, a ser recolhido sob a forma de alíquota específica – “*US\$ 19,70/kg (dezenove dólares estadunidenses e setenta centavos por quilograma)*”. E os artigos 2º e 3º, este específico para garfos, colheres e facas, detalham o que se consideram “... *talheres de elevado padrão*”. A resolução tem ainda um anexo, com dados não sigilosos do processo de investigação, e está disponível, assim como as demais resoluções, referentes às quase cem medidas “*antidumping*” em vigor, no país, em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=4027>>, acesso em:

O artigo 10 do Acordo sobre Medidas “*Antidumping*” trata de tema bastante polêmico, a retroatividade. Embora a regra seja a irretroatividade, exigindo-se as medidas “*antidumping*”, provisórias ou definitivas, somente após decisão da autoridade competente, há previsão para cobrança retroativa de medida “*antidumping*” definitiva sobre produtos que tenham entrado para consumo até 90 dias antes da aplicação das medidas provisórias, em determinadas condições.⁶⁰²

A duração das medidas “*antidumping*”, conforme estabelece o artigo 11 do acordo, é atrelada à necessidade de contrabalançar a prática do “*dumping*” causador de prejuízo, devendo ser, no máximo, de 5 anos, em regra, para medidas definitivas. E os artigos 13 a 15, respectivamente, tratam da possibilidade de revisão judicial, ou por tribunal administrativo independente, das decisões sobre aplicação de medidas “*antidumping*”; das medidas em nome de terceiro país, a pedido das autoridades competentes; e da já tradicional cláusula de tratamento diferenciado para países em desenvolvimento, aqui, absolutamente genérica, no sentido de que “... os países membros desenvolvidos deverão dar especial atenção à particular situação dos

03 jul. 2016. No caso em análise, a margem de “*dumping*” apurada corresponde exatamente aos US\$ 19,70/kg, não tendo havido a aplicação do chamado “*lesser duty*”/“menor encargo, ou direito”, previsto no acordo, que permite que a medida seja fixada em patamares inferiores à margem de “*dumping*”. Como destaca BROGINI, por não estabelecer, tal regra do acordo, uma obrigatoriedade, muitas vezes, nem é levada em consideração, quando da imposição das medidas – Defesa Comercial..., *op. cit.*, p. 167.

⁶⁰² A polêmica, no entanto, tem sido indevidamente alargada, visto que o artigo trata pouco, efetivamente, de retroatividade, e, em regra, beneficiando o importador. Esclareça-se, inicialmente, que, em nenhum caso, poderá ser exigida medida “*antidumping*” sobre produtos que tenham entrado para consumo antes da data de início da investigação (artigo 10, 8). No caso de fixação de medidas “*antidumping*” provisórias, se, ao final da investigação, chegar-se a uma margem de “*dumping*” maior que a inicialmente estimada, as diferenças não serão exigidas; mas se a margem de “*dumping*” definitivamente apurada for menor, haverá reembolso (artigo 10, 3). E os valores dos depósitos eventualmente efetuados, no período de aplicação das medidas “*antidumping*” provisórias, só serão definitivamente exigíveis se restar comprovado efetivo “prejuízo à indústria doméstica” na investigação, devendo ser devolvidos se nada restar comprovado, ou se a prova for apenas de “ameaça de prejuízo” ou “retardo de estabelecimento” – (artigo 10, 2 e 4). A retroatividade, de fato, reside no artigo 10,6, que fixa duas condições para que haja cobrança retroativa de medida “*antidumping*” definitiva sobre produtos que tenham entrado para consumo até 90 dias antes da aplicação das medidas provisórias: (a) haja antecedentes de “*dumping*” causador de prejuízo ou o importador esteja consciente ou deva estar consciente de que o exportador pratica “*dumping*” e de que tal “*dumping*” causaria dano; e (b) o dano seja causado por volumosas importações a preços de “*dumping*” em período de tempo relativamente curto, desde que aos importadores envolvidos tenha sido dada a oportunidade de se manifestar sobre a medida. Também detectam o caráter excepcional da retroatividade BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 318; e *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 321; e MEIRA, *Tributos sobre...*, *op. cit.*, p. 247-250. E a discussão sobre a constitucionalidade da retroatividade dos direitos “*antidumping*”, no Brasil, deverá ser travada em breve pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a “repercussão geral” da matéria, em decisão relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, no Recurso Extraordinário nº 632.250/SC, em 10/12/2010. O processo encontra-se, hoje, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso.

países em desenvolvimento membros no tratamento da aplicação de medidas anti-dumping” (sic).

Há, por fim, tema conexo relevante que não figurou no Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”, diante da impossibilidade de se alcançar consenso sobre texto específico, como reconhece a “*Decisão Anti-Circumvention*”, aprovada em Marrakesh, que “decide” somente que o Comitê sobre Práticas “*Antidumping*” deveria disciplinar a matéria em resolução, buscando a aplicação uniforme de regras para impedir a “*circumvention*”/“*contornement*”/“*elusión*”, ou, em português, na forma, discutível, pela qual foi traduzida na Lei nº 11.786, de 25/09/2008, “*elisão*”. A “*circumvention*” consiste em burla à seletividade das medidas “*antidumping*”, v.g., mediante a remessa do produto a terceiros países ou seu fracionamento, frustrando a aplicação das medidas fixadas em relação a determinado produto, produtor ou país.⁶⁰³

⁶⁰³ THORSTENSEN destaca que o Comitê sobre Práticas “*Antidumping*”, em outubro de 1995, autorizou seu presidente a iniciar um processo de consultas informais sobre o tema de “... *anti-circumvenção*” (sic), e que, em abril de 1996, foi criado grupo informal sobre o tema – **Organização Mundial...**, *op. cit.*, p. 126-127. BARROS dedica o capítulo final de seu estudo sobre “*Antidumping*” ao tema da “*circumvention*”, concluindo que o fenômeno da “*circumvention*” é fruto da globalização da produção, e informando que o grupo “*ad hoc*” sobre a implementação do Acordo sobre Medidas “*Antidumping*” vem discutindo pontos a serem uniformizados, e chegou a algumas recomendações, entre as quais a de “... *conter a imposição de medidas ‘anticircumvention’ por parte dos países que possuem normas que regulem o assunto, até que se chegue a uma decisão comum a todos os Membros sobre a questão*”. Por fim, a autora, no estudo que deriva de sua dissertação de mestrado, defendida na Universidade de São Paulo – USP, em 2002, revela que a União Europeia e os Estados Unidos já possuem legislação “*anticircumvention*”, e que o Japão, apoiado por Hong-Kong, Cingapura e Coreia, afirma que tal legislação é contrária ao Artigo VI do GATT, reconhecendo a íntima relação entre o tema da “*circumvention*” e das regras de origem – ***Antidumping e Protecionismo***, p. 137-155. E, a nosso ver, é efetivamente nas regras de origem não-preferenciais que reside o correto tratamento para a “*circumvention*”. Afinal de contas, se o deslocamento da produção para outro país é legítimo e respeita as regras de origem, sobre as quais trataremos ao início do subitem 4.2.6, p. 285-296, não há prática desleal, ou ensejadora de medidas de defesa comercial. Contudo, cabe aqui adicionar que o Brasil estabeleceu regras legais “*anticircumvention*”, em verdade, um único artigo, sintético, na Lei nº 11.786/2008, que incluiu o artigo 10-A na Lei nº 9.019, de 30/03/1995, que disciplina as medidas “*antidumping*” e compensatórias, no Brasil. Tal artigo 10-A dispõe: “*As medidas antidumping e compensatórias poderão ser estendidas a terceiros países, bem como a partes, peças e componentes dos produtos objeto de medidas vigentes, caso seja constatada a existência de práticas elisivas que frustrem a sua aplicação*” (sic). Nos itens 12 a 14 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 429, de 12/05/2008, que foi convertida na Lei nº 11.786/2008, evidencia-se a finalidade da inclusão do artigo: “12. O art. 14 da Medida Provisória altera a Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995, para **permitir a adoção de procedimentos que evitem a elisão de medidas antidumping e compensatórias, a qual pode ocorrer mediante a exportação por intermédio de terceiro país no qual não sejam efetuadas transformações substanciais no produto objeto da medida, por falsa declaração de origem e por importação de partes, peças e componentes do produto objeto da medida do país de exportação sujeito às medidas de que trata o referido diploma legal.** 13. O **permissivo legal para a proposta é a Decisão Anti-Elisão da Organização Mundial do Comércio – OMC**, que integra os Resultados da Rodada Uruguai do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 1.355, de 1994. 14. **A proposta é urgente e relevante, pois**

E a fuga das medidas “*antidumping*” acaba intimamente relacionada ao elevado número de aplicações pelos membros da OMC: 3058 medidas, entre 1995 e 2014, cerca de 150 por ano, conforme registros da organização; sendo os campeões, no polo passivo, como exportadores, a China, que sofreu 759 detecções de “*dumping*”; a República da Coreia, com 213; Taipei, com 173; Estados Unidos, com 162; e Japão, com 134, ficando, o Brasil, na décima posição, com 89. Como aplicadores de medidas “*antidumping*”, lideram as estatísticas a Índia, com 534; os Estados Unidos, com 345; a União Europeia, com 298; e a Argentina, com 228; ficando, o Brasil, na quinta posição, com 197 medidas “*antidumping*” aplicadas, no período.⁶⁰⁴

É também elevado o número de contenciosos, na OMC, sobre medidas “*antidumping*”, cabendo destacar que, dos cerca de quinhentos casos já submetidos à solução de controvérsias, 113 mencionaram o “Acordo sobre Medidas *Antidumping*”, na requisição de consultas⁶⁰⁵

dará efetividade à decisão de aplicar medidas contra práticas desleais de comércio, sendo instrumento de controle adequado para o exercício efetivo de combate à elisão de medidas antidumping e compensatórias, que causa dano à produção e indústria brasileira, com consequente reflexo na quantidade de postos de trabalho” (sic) (grifos nossos). Não se pode, aqui, deixar de apontar três curiosidades, ou até ironias: (a) o veículo introdutor da disciplina “*anticircumvention*” no Brasil, para as medidas “*antidumping*”, sejam elas definitivas ou provisórias, acabou sendo uma “medida provisória”; (b) o “permissivo legal” apontado na exposição de motivos é a “*Decisão Anti-Circumvention*”, de três parágrafos, aprovada em Marrakesh, na qual o primeiro reconhece que não foi possível chegar a um acordo sobre o tema; o segundo, revela o desejo de que existam regras uniformes, tão breve quanto possível; e o terceiro, encomenda tal tarefa ao Comitê sobre Práticas “*Antidumping*”; e (c) o requisito de urgência, para disciplinar a matéria, fundado na decisão de 1994, é invocado 14 anos depois da implementação do acordo. Em verdade, a inserção do artigo na lei foi necessária para que a CAMEX disciplinasse a matéria, por meio da Resolução nº 63, de 17/08/2010.

⁶⁰⁴ Dados extraídos de “*Statistics on Antidumping*”/“Estatísticas sobre *Antidumping*”, respectivamente, em “*Antidumping Measures by exporting country*”/“Medidas *Antidumping* por país exportador” e “*Antidumping Measures by reporting member*”/“Medidas *Antidumping* por membro informante” – disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/adp_e/adp_e.htm>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁶⁰⁵ **DS 23** (Venezuela x México), **DS 49** (Estados Unidos x México), **DS 60** (Guatemala x México), **DS 63** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 89** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 99** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 101** (México x Estados Unidos), **DS 119** (Austrália x Suíça), **DS 122** (Tailândia x Polônia), **DS 132** (México x Estados Unidos), **DS 136** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 140** (Comunidade Europeia x Índia), **DS 141** (Comunidade Europeia x Índia), **DS 156** (Guatemala x México), **DS 157** (Argentina x Comunidade Europeia), **DS 162** (Estados Unidos x Japão), **DS 168** (África do Sul x Índia), **DS 179** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 182** (Equador x México), **DS 184** (Estados Unidos x Japão), **DS 185** (Trinidad Tobago x Costa Rica), **DS 187** (Trinidad Tobago x Costa Rica), **DS 189** (Argentina x Comunidade Europeia), **DS 191** (Equador x México), **DS 203** (México x Estados Unidos), **DS 206** (Estados Unidos x Índia), **DS 208** (Turquia x Brasil), **DS 211** (Egito x Turquia), **DS 215** (Filipinas x República da Coreia), **DS 216** (México x Brasil), **DS 217** (Estados Unidos x Austrália, Brasil, Chile, Comunidade Europeia, Índia, Indonésia, Japão, República da Coreia e Tailândia), **DS 219** (Comunidade Europeia x Brasil), **DS 221** (Estados Unidos x Canadá), **DS 225** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 229** (Brasil x Índia), **DS 234** (Estados Unidos x México), **DS 239** (Estados Unidos x Brasil), **DS 241** (Argentina x Brasil), **DS 244** (Estados Unidos x Japão), **DS 247**

A forma pela qual as medidas “*antidumping*” afetam o imposto de importação não é tão clara quanto a analisada em relação às salvaguardas. Divergem, os juristas, nacional e internacionalmente, sobre a natureza jurídica das medidas “*antidumping*”.

BASALDÚA defende que a natureza jurídica dos direitos “*antidumping*” é a de direitos aduaneiros, espécie do gênero tributos, mas, à diferença dos direitos aduaneiros comuns, tarifários, as medidas “*antidumping*” não se aplicam em caráter geral, alcançando unicamente a determinadas mercadorias, precisamente aquelas que são objeto de “*dumping*”, com prejuízo à atividade econômica nacional. Mas,

(Estados Unidos x Canadá), **DS 262** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 264** (Estados Unidos x Canadá), **DS 268** (Estados Unidos x Argentina), **DS 272** (Peru x Argentina), **DS 277** (Estados Unidos x Canadá), **DS 281** (Estados Unidos x México), **DS 282** (Estados Unidos x México), **DS 288** (África do Sul x Turquia), **DS 294** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 295** (México x Estados Unidos), **DS 304** (Índia x Comunidade Europeia), **DS 306** (Índia x Bangladesh), **DS 310** (Estados Unidos x Canadá), **DS 312** (República da Coreia x Indonésia), **DS 313** (Comunidade Europeia x Índia), **DS 318** (Índia x Taipei), **DS 319** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 322** (Estados Unidos x Japão), **DS 324** (Estados Unidos x Tailândia), **DS 325** (Estados Unidos x México), **DS 327** (Egito x Paquistão), **DS 331** (México x Guatemala), **DS 335** (Estados Unidos x Equador), **DS 337** (Comunidade Europeia x Noruega), **DS 338** (Canadá x Estados Unidos), **DS 343** (Estados Unidos x Tailândia), **DS 344** (Estados Unidos x México), **DS 345** (Estados Unidos x Índia), **DS 346** (Estados Unidos x Argentina), **DS 350** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 355** (Brasil x Argentina), **DS 368** (Estados Unidos x China), **DS 374** (África do Sul x Indonésia), **DS 379** (Estados Unidos x China), **DS 382** (Estados Unidos x Brasil), **DS 383** (Estados Unidos x Tailândia), **DS 385** (Comunidade Europeia x Índia), **DS 393** (Chile x Argentina), **DS 397** (Comunidade Europeia x China), **DS 402** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 404** (Estados Unidos x Vietnã), **DS 405** (União Europeia x China), **DS 407** (China x União Europeia), **DS 410** (Argentina x Peru), **DS 414** (China x Estados Unidos), **DS 420** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 422** (Estados Unidos x China), **DS 424** (Estados Unidos x União Europeia), **DS 425** (China x União Europeia), **DS 427** (China x Estados Unidos), **DS 429** (Estados Unidos x Vietnã), **DS 439** (África do Sul x Brasil), **DS 440** (China x Estados Unidos), **DS 442** (União Europeia x Indonésia), **DS 449** (Estados Unidos x China), **DS 454** (China x Japão), **DS 460** (China x União Europeia), **DS 464** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 470** (Paquistão x Indonésia), **DS 471** (Estados Unidos x China), **DS 473** (União Europeia x Argentina), **DS 474** (União Europeia x Rússia), **DS 479** (Rússia x União Europeia), **DS 480** (União Europeia x Indonésia), **DS 482** (Canadá x Taipei), **DS 483** (China x Canadá), **DS 488** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 491** (Estados Unidos x Indonésia), **DS 493** (Ucrânia x Rússia), **DS 494** (União Europeia x Rússia), **DS 498** (Índia x Taipei), **DS 500** (África do Sul x Paquistão), e **DS 504** (República da Coreia x Japão). Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandado e depois o demandante. Nos oito casos em que o Brasil foi demandante, quatro tiveram resultados positivos, ainda que parciais, para o país – DS 217, DS 219, DS 241 e DS 382 – e quatro ainda estão “em consultas” – DS 208, DS 216, DS 239 e DS 439. Nos dois casos em que o Brasil foi demandado, um está “em consultas” (DS 229), e o outro (DS 355), teve o painel suspenso, após a Argentina notificar que a Câmara de Comércio Exterior do Brasil – CAMEX, tinha determinado a suspensão da aplicação de medidas “*antidumping*” para “resina PET” da Argentina. As informações, assim como os documentos relativos ao caso mencionado, estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm?id=A18>. Para análise detalhada, em língua portuguesa, dos casos em que o Brasil atuou, como demandante ou demandado, nos contenciosos da OMC, remeta-se ao estudo de THORSTENSEN e OLIVEIRA, **O Sistema de Solução...**, *op. cit.*, p. 205-240. A OMC divulga ainda índice analítico, com menção a casos submetidos ao mecanismo de solução de controvérsias, relativos ao Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”, artigo por artigo, disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/anti_dumping_e.htm>, acesso em: 03 jul. 2016.

para que se possa aplicar um direito “*antidumping*”, deve existir uma importação definitiva, para consumo, e o valor máximo a ser exigido não deve exceder margem de “*dumping*” apurada.⁶⁰⁶

Para ZUNINO, os direitos “*antidumping*” são impostos aduaneiros, que se aplicam em adição a todos os demais tributos exigidos em uma importação, e “... *sua natureza tributária tem sido admitida pelos autores, em geral*”, e contemplada na legislação argentina.⁶⁰⁷

No Brasil, há poucos estudos sobre a natureza jurídica dos direitos “*antidumping*”, chegando aos mais diversos resultados. E, antes de ingressar nessa arenosa seara – acrescente-se, com areia movediça – de delimitação de “natureza jurídica” desse ou daquele instituto, faz-se necessário estabelecer duas advertências, uma geral e outra específica.

A advertência de ordem geral, sobre a busca pela “natureza jurídica”, retiramos de CARRIÓ, que a compara a uma espécie de “... *chave única para um edifício*”:

*Es eso que buscan los juristas, me parece, cuando tratan de hallar, por encima o por detrás de las reglas positivas del sistema, en cierto campo o sector, la 'naturaleza jurídica de una determinada institución'. De allí brotan en tropel una multitud de teorías encontradas. Las pesquisas y las polémicas suelen estar, desde el comienzo, envueltas por una espesa maraña de confusión acerca del verdadero alcance de la tarea que se cumple y de los desacuerdos que sus distintos resultados originan.*⁶⁰⁸

⁶⁰⁶ **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 315-318; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 23 e 317-320. Na mesma linha, PARDO CARRERO afirma que os tributos aduaneiros estão conformados pelos direitos aduaneiros, a mais importante e geral de suas espécies, pelos direitos “*antidumping*”, e pelos direitos compensatórios, entre outros – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 99.

⁶⁰⁷ **Los Derechos...**, *op. cit.*, p. 85-86. No mesmo sentido, COTTER, **Derecho Aduanero**, T. II, p. 733. De fato, o Código Aduaneiro Argentino apresenta uma Seção IX, intitulada “Tributos regidos pela Legislação Aduaneira”, subdividida em um Título I, “Espécies de Tributos”, por sua vez subdividido em onze capítulos, cabendo, aqui, destacar os capítulos I, III e IV: Capítulo I, Direitos de Importação (artigos 635 a 672), que corresponde ao imposto de importação; Capítulo III, Direitos “*Antidumping*” (artigos 687 a 696); e Capítulo IV, Direitos Compensatórios (artigos 697 a 699). E a exposição de motivos do código endossa o caráter tributário, ao tratar da matéria: “1. *En estos capítulos se regula el tratamiento de las importaciones en condiciones de dumping y de subsidio...* 2. *Se ha estimado conveniente su incorporación al código por cuanto dichos tributos constituyen una herramienta de base de la legislación aduanera*”. ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, ao comentarem o Capítulo III, esclarecem, logo de início, que os “direitos *antidumping*” se tratam de “... *tributos que têm por objetivo contrapor o fenómeno conhecido como dumping*” – **Código Aduanero...**, *op. cit.*, T. V, p. 8 e 43.

⁶⁰⁸ E o próprio CARRIÓ, após tecer tais comentários, recorda que havia escrito algumas palavras, “... *talvez, um pouco duras...*” – reconheçamos, bem duras – “...em prólogo à excelente monografia de Eugenio Bulygin”, publicada em 1961, e intitulada “*Naturaleza jurídica de la letra de cambio*”/“Natureza jurídica da letra de câmbio”, que vale aqui transcrever: “*Las afanosas pesquisas de los juristas por ‘descubrir’ la naturaleza jurídica de tal o cual institución o relación*

E a advertência específica deriva de estudo de BARRAL, no qual se busca delimitar exatamente a natureza jurídica do “*dumping*” e dos “direitos *antidumping*”, revelando-se preocupação inicial em relação às limitações da determinação da “natureza jurídica”, especialmente no que se refere ao método empregado em tal empreitada, afirmando que a correção metodológica poderá ser comprometida:

(a) pelo fato de que se trata de categorizar juridicamente um fenômeno caracteristicamente econômico; (b) por ser tratar de norma alusiva a fenômeno recente, para o qual as categorias jurídicas clássicas oferecem pouco instrumental teórico; e, sobretudo, (c) porque se trata de legislação adaptada (senão copiada) de institutos do ‘*common law*’, sistema jurídico para o qual a discussão da natureza jurídica não faz qualquer sentido.⁶⁰⁹

MEIRA, no entanto, apresenta uma boa justificativa para identificação da natureza jurídica, ou da categorização dos direitos “*antidumping*”: saber se estão de acordo com nosso texto constitucional, ou, em outras palavras, verificar qual o fundamento constitucional para que se possa subtrair o patrimônio do particular, mediante a imposição de medidas “*antidumping*”, destacando que a Constituição brasileira só admite a apropriação de patrimônio particular pelo Estado em quatro hipóteses, sendo duas delas – desapropriação e uso em caso de iminente perigo, ambas, em regra, mediante indenização – absolutamente alheias à questão em discussão, cabendo análise mais detalhada em relação às duas restantes: (a) tributos; e (b) penalidades.⁶¹⁰

Tais considerações preliminares possibilitam a delimitação da discussão a ser aqui empreendida. Por certo que o Acordo sobre Medidas “*Antidumping*” sequer estava preocupado com a definição de tributo ou de penalidade, ou ainda com outra definição, adotada por este ou aquele membro, e, por isso, não estabeleceu exatamente qual a forma pela qual os direitos seriam exigidos nos diferentes

están de antemano y en forma irremisible destinadas al fracasso. Entre otras razones, porque lo que se busca, tal como se lo busca, no existe” – **Notas sobre Derecho...**, *op. cit.*, p. 101.

⁶⁰⁹ BARRAL traz ainda observação geral importante, que entendemos igualmente aplicável: “A tentativa de inserção dos fenômenos jurídicos num grupo pré-estabelecido (numa natureza jurídica) redonda não raras vezes em esforço intelectual infrutífero, uma vez que se aceita a categoria como paradigma de explicação (e limite de aplicação) do fenômeno. De paradigma de explicação semântica, a natureza jurídica passa a constituir uma fronteira pragmática, impedindo que novos fenômenos sejam compreendidos, ou que se restrinja a aplicação do fenômeno a uma sociedade tornada mais complexa social e economicamente, e para a qual as categorias teóricas da sucessão no direito romano, v.g., detêm pouca valia” – *Dumping e Medidas Antidumping: sua Polêmica Natureza Jurídica*, in TÖRRES (coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**, p. 212-213.

⁶¹⁰ *Direitos Antidumping: natureza jurídica*, **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário**, v. 7, p. 131-140; e **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 239-241.

territórios. E o Brasil, ao aceitar obrigar-se pelo acordo, tampouco tem a obrigação de categorizar juridicamente os direitos “*antidumping*”, bastando que sua exigência atenda aos ditames do texto constitucional.

Antes da Rodada Uruguai do GATT, não havia substancial discussão, no Brasil, sobre serem os direitos “*antidumping*” tributos, seja porque a categorização havia sido expressamente feita na Resolução nº 1.227, de 14/05/1987, do Conselho de Política Aduaneira, do Ministério da Fazenda – que, em seu artigo 1º, dispunha: que os “... *direitos antidumping e compensatórios definitivos, de que tratam os Acordos antidumping e de Subsídios e Direitos Compensatórios, constituem imposto de importação adicional*” – ou porque o tratamento do tema, no país, era absolutamente embrionário.⁶¹¹

⁶¹¹ Na década de oitenta do século passado, há registro de apenas um estudo, no país, sobre o tema, desenvolvido na USP, como tese de doutorado, em 1987, por Aquiles Augusto VARANDA, na qual ele aponta, de forma pioneira, no Brasil, a distinção entre “*dumping*” condenável e não condenável, e que, ao deixar o exportador de observar a regra que veda a prática do “*dumping*” condenável, surge a sanção nacional na forma de direito “*antidumping*” – **A disciplina do ‘*dumping*’ do Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio: tipificação de um delito num tratado internacional?**, p. 13 e 142. E, no início da década seguinte, já sob a vigência da Constituição Federal de 1988, foi extinto o Conselho de Política Aduaneira, também conhecido por Comissão de Política Aduaneira, passando suas competências ao Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, por determinação dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.085, de 23/10/1990. Cerca de dois anos depois, a Lei nº 8.490, de 19/11/1992, que dispôs sobre as competências dos ministérios, estabeleceu, em seu artigo 16, III, “b” e “h”, que incumbia ao Ministério da Fazenda, respectivamente, “... *política e administração tributária e aduaneira; fiscalização e arrecadação*” e “... *fiscalização e controle do comércio exterior*”, e, em seu artigo 28, que “... *são transferidas aos órgãos que receberem as atribuições pertinentes e a seus titulares, as competências e incumbências atribuídas em leis gerais ou específicas aos órgãos transformados ou extintos por esta lei, ou a seus titulares*”. Com base em tais comandos legais, foram várias as Portarias do Ministro da Fazenda estabelecendo expressamente “direitos *anti-dumping* sob a forma de Imposto de Importação adicional”, sempre calculados com alíquotas “*ad valorem*” – v.g., nas Portarias MF nº 86, de 17/12/1993; nº 89, de 16/02/1993; nº 497 e nº 498, de 06/09/1993; nº 566, de 18/10/1993; nº 611, de 25/11/1993; nº 656, de 14/12/1993; e nº 50, de 26/01/1994, as três últimas tratando de direitos “*antidumping*” provisórios. Pouco antes da conclusão da Rodada Uruguai do GATT, narra BARRAL que a Associação Brasileira da Indústria Química – ABIQUIM demandou consultoria a Tércio Sampaio Ferraz Júnior, José Del Chiaro Ferreira da Rosa e Mauro Grinberg, por ter preocupação imediata relacionada à impossibilidade de imposição de direitos “*antidumping*” retroativos, uma vez que eram categorizados como tributos, e desempenhou papel ativo na defesa da legislação “*antidumping*”, “... *advogando sua natureza não-tributária, além da transferência de sua administração do Ministério da Fazenda para o Ministério da Indústria e Comércio*” – *Dumping e Medidas...*, op. cit., p. 222. FERRAZ JÚNIOR, ROSA e GRINBERG publicaram, ainda em 1994, estudo no qual defenderam que os direitos “*antidumping*”, assim como os direitos compensatórios, não tinham natureza tributária nem sancionadora, constituindo modalidade não tributária de intervenção no domínio econômico, “... *conteúdo de normas de direito econômico internacional*”, impondo à mercadoria importada “... *condições de acesso ao mercado do país importador, que podem ser o pagamento dos direitos ou a assunção de obrigações por parte dos exportadores de eliminação do dumping ou do subsídio, tudo isso de modo que a comercialização seja condizente com o interesse global da economia*” – Direitos ‘*Anti-dumping*’ e Compensatórios: sua Natureza Jurídica e Consequências de tal caracterização, in **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**, n. 96, p. 95. E, pelo que veremos adiante, todas as expectativas da ABIQUIM viriam a ser atendidas ainda em 1995.

Entretanto, logo após a Rodada Uruguai, com a incorporação de seus resultados ao ordenamento brasileiro, foi publicada a Lei nº 9.019/1995, para disciplinar a aplicação dos direitos “*antidumping*” e compensatórios no país, que promoveu alterações substanciais de tratamento do tema, assumindo expressamente, no parágrafo único de seu artigo 1º, que tais direitos seriam “... *cobrados independentemente de quaisquer obrigações de natureza tributária relativas à importação dos produtos afetados*”, e remetendo os procedimentos de investigação à Secretaria de Comércio Exterior, do então Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo.⁶¹²

⁶¹² Em verdade, após a conclusão da Rodada Uruguai, com a Ata de Marrakesh, em 15/04/1994, o Brasil, curiosamente, considerou “relevante e urgente” editar a Medida Provisória nº 616, de 14/09/1994, dispondo “... *sobre a aplicação dos direitos previstos no Acordo Antidumping e no Acordo de Subsídios e Direitos Compensatórios*” da Rodada Tóquio, de 1979 – dizemos curiosamente, pelo prazo decorrido e pela ciência de que já havia outros acordos celebrados sobre as matérias, substituindo os da Rodada Tóquio, na iminência de entrada em vigor, e que encontrariam guarida mais eficaz na multilateralidade e no mecanismo de solução de controvérsias da OMC. Ao que parece, as duas principais finalidades da medida provisória eram: (a) expressar a natureza não tributária dos direitos “*antidumping*” e dos direitos compensatórios (artigo 1º); e (b) atribuir à Secretaria de Comércio Exterior do então Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo a competência para apurar a margem de “*dumping*” ou o montante de subsídio, a existência de dano ou ameaça de dano, e a relação causal entre eles (artigo 5º), estabelecendo os procedimentos correspondentes. Relevante ainda informar que já circulava, no Congresso Nacional, à época, o Projeto de Lei nº 4.735, de 30/08/1994, de autoria de Francisco Dornelles, também tratando dos mecanismos de defesa comercial, que, conforme publicação no Diário do Congresso Nacional, Seção I, de 02/11/1994, fls. 13417 a 13422, era tímido em relação às autoridades governamentais competentes, mas enfático na sua justificativa, ao expressar que “... *pelo sistema jurídico brasileiro, os direitos antidumping e compensatórios possuem natureza jurídica de sanção contra ato ilícito, não constituindo, portanto, tributo e ainda menos um imposto de importação adicional por não possuírem fatos geradores idênticos*”. No entanto, o projeto de lei foi arquivado em 02/02/1995 – e depois desarquivado em 19/05/1995 e novamente arquivado em 06/10/1997 – e a medida provisória perdeu sua eficácia por não ter sido apreciada pelo parlamento. Houve, no entanto, publicação de nova medida provisória – ou, no linguajar utilizado no meio político, reedição da medida provisória não analisada – tratando do mesmo tema e com idêntico teor: a Medida Provisória nº 655, de 13/10/1994. Novamente, diante da ausência de análise parlamentar, a medida provisória perdeu a eficácia, e foi “reeditada” na Medida Provisória nº 708, de 11/11/1994. Mais uma vez, diante da inércia do Poder Legislativo, foi editada a Medida Provisória nº 762, de 09/12/1994. Em 10/01/1995, após a entrada em vigor, no Brasil, dos acordos multilaterais resultantes da Rodada Uruguai do GATT, aprovados pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, e promulgados pelo Decreto nº 1.355/1994, o Poder Executivo insistia em considerar relevante e urgente aprovar uma regulamentação para os códigos da Rodada Tóquio, já superados, por meio da edição da Medida Provisória nº 827, e o parlamento insistia em não apreciar a matéria. Na (re)edição da Medida Provisória, com o nº 879, em 30/01/1995, a fundamentação é alterada para incluir os resultados da Rodada Uruguai, mantendo-se, em geral, o texto dos artigos da medida provisória original. Mas ainda não foi em tal ocasião que o parlamento resolveu analisar a medida provisória, sendo necessária ainda uma derradeira (re)edição, na Medida Provisória nº 926, de 01/03/1995, que, foi, finalmente, convertida na Lei nº 9.019/1995. Como último indício da movimentação legislativa para negar a natureza tributária dos direitos “*antidumping*”, cabe ainda referir a Lei nº 8.884, de 11/06/1994, que dispõe sobre “... *a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica*”, e, embora assuma o acordado no âmbito do GATT, em seu artigo 91, estabelece, em seu artigo 21, XIX, que “... *caracterizam infração da ordem econômica... importar quaisquer bens abaixo do custo no país exportador, que não seja signatário dos códigos Antidumping e de subsídios do Gatt*”. Estabeleceu, assim, no Brasil, sanção

E a Lei nº 9.019/1995, em seu artigo 10, estabeleceu ainda que, para efeito de execução orçamentária, as receitas oriundas da cobrança dos direitos “*antidumping*” e dos direitos compensatórios eram “... *classificadas como receitas originárias, e enquadradas na categoria de entradas compensatórias*”, tratamento que o Decreto nº 1.488/1995 estendeu inadvertidamente para as salvaguardas, por cerca de um ano.⁶¹³

No âmbito do MERCOSUL, que buscou, por meio da Resolução GMC nº 7, de 22/04/1993, aprovar um regulamento comum relativo à defesa contra importações de terceiros países que sejam objeto de “*dumping*” ou subsídios, basicamente seguindo as regras do GATT então existentes, no artigo 5º, 10, estabeleceu-se que “... *a aplicação do imposto de importação adicional é independente do regime tributário e cambial da importação, podendo-se aplicar inclusive a importações sobre as quais não incidam impostos de importação*”. Tal resolução foi derogada, no entanto, pela Decisão CMC nº 11, de 15/12/1997, após a Rodada Uruguai, que deu nova disciplina à matéria, não mais falando em “adicional”, nem em “imposto de importação”; mas afirmando, no artigo 73, que a expressão “direito ‘*antidumping*’” implica “... *uma quantia igual ou inferior à margem de ‘dumping’*”, e, no artigo 108, que “... *os direitos ‘antidumping’ serão aplicados ou cobrados independentemente de qualquer obrigação de natureza tributária relativa às importações dos produtos afetados*”, texto nitidamente derivado da Lei nº 9.019/1995, brasileira.⁶¹⁴

à ordem econômica, a ser aplicada a importações de países não signatários dos códigos plurilaterais da Rodada Tóquio, que foram suplantados pelos acordos multilaterais celebrados na Rodada Uruguai, e, o que é pior, tomando critério diverso do adotado pelo próprio GATT, o preço de custo, e atribuindo a aplicação de penalidade ao plenário do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, como título executivo extrajudicial. A Lei nº 8.884, de 11/06/1994, foi revogada pela Lei nº 12.529, de 30/11/2011, que, apesar de suprimir a infração à ordem econômica anteriormente capitulada, manteve o alerta, em seu artigo 119, de que não se aplica aos códigos da Rodada Tóquio, que, sublinhe-se, já não eram aplicáveis desde 1995. O retrato aqui exposto busca, simplesmente, demonstrar que a condução do tema, historicamente, no país, revelou pouca preocupação técnica e jurídica, e pouco conhecimento dos diplomas internacionais relacionados.

⁶¹³ Isso equivale a excluir da lei orçamentária tais receitas, pois a Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 3º, dispõe: “*A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros*”. Tal parágrafo único foi vetado, mas o veto foi rejeitado em 05/05/1964. A extensão do tratamento para as salvaguardas, prevista no artigo 3º, § 3º, do Decreto nº 1.488/1995, perdurou apenas até a publicação do Decreto nº 1.936/1996, que alterou tal dispositivo, como relatado no subitem 4.2.3, p. 248, estabelecendo que as salvaguardas provisórias “... *serão aplicadas como elevação do imposto de importação, por meio de adicional à Tarifa Externa Comum – TEC*”.

⁶¹⁴ Também na Decisão CMC nº 64, de 15/12/2000, que disciplinou complementarmente a matéria, no bloco, não se explicita natureza tributária dos direitos “*antidumping*”. O MERCOSUL adotou ainda

Também na União Europeia o artigo 14, 1, do Regulamento CE nº 384, de 22/12/1995, que regulava a proteção contra “*dumping*” condenável praticado por não membros, tinha conteúdo semelhante, afirmando que os direitos “*antidumping*” serão “... *criados por regulamento e cobrados pelos Estados-membros de acordo com a forma, a taxa e os outros elementos fixados no regulamento que os cria*”, e que tais direitos serão cobrados “... *independentemente dos direitos aduaneiros, impostos e outros encargos normalmente exigíveis na importação*”.⁶¹⁵

Assim, os dispositivos normativos nacionais e regionais caminham no sentido do dissociar os direitos “*antidumping*” dos institutos tributários, em especial, do imposto de importação. E, também, internacionalmente, juntando o tema tratado no subitem 4.2.2 – valoração aduaneira – com o que aqui estamos a analisar, percebe-se que a margem de “*dumping*” apurada não pode compor a base de cálculo do imposto de importação, o valor aduaneiro, não constituindo a apuração de “*dumping*” um refazimento do “*quantum*” relativo à base de cálculo do imposto de importação.⁶¹⁶

Em outras palavras, os direitos “*antidumping*” não correspondem a uma parcela a ser agregada à base de cálculo do imposto de importação, mas a direitos a

o Acordo sobre Medidas “*Antidumping*” da Rodada Uruguai para aplicação de medidas intra-bloco, na Decisão CMC nº 13, de 05/07/2002, deixando a critério dos Estados Partes a submissão de eventuais contenciosos ao mecanismo de solução de controvérsias do MERCOSUL, ou ao mecanismo da OMC. Antes da adoção de tal decisão, em 2001, o Laudo IV do Tribunal Arbitral, no MERCOSUL, composto por Juan Carlos Blanco (do Uruguai, que o presidiu), Enrique Carlos Barreira (da Argentina) e Tércio Sampaio Ferraz Junior (do Brasil), instaurado, de acordo com o Protocolo de Brasília, para apreciar reclamação brasileira contra a Resolução ME nº 574, de 24/07/2000, da Argentina, que aplicou medidas “*antidumping*” a frangos inteiros congelados exportados pelo Brasil, decidiu, unanimemente, que não havia normas específicas e vigentes, no MERCOSUL, que regulassem o procedimento de aplicação de medidas “*antidumping*” intrazona, e não identificou, na norma argentina, descumprimento da legislação do MERCOSUL. BARRAL comenta que, em tal decisão, houve “... *certa confusão entre normas antidumping e direito da concorrência*” – Medidas *Antidumping*, in BARRAL (org.), **O Brasil e a OMC**, p. 227. O Brasil apresentou a mesma questão, contra a Argentina, na OMC, na DS241, que concluiu que a Argentina havia atuado de maneira incompatível com vários dispositivos do Acordo sobre “*Antidumping*”. As disposições dos acordos da OMC sobre medidas “*antidumping*” e medidas compensatórias foram ainda complementadas, no MERCOSUL, no que se refere à disciplina intrazona, pela Decisão CMC nº 22, de 06/12/2002.

⁶¹⁵ Tal disposição foi mantida no artigo 14, 1, do Regulamento CE nº 1.225, de 30/11/2009, que revoga o Regulamento CE nº 384/1996.

⁶¹⁶ Nesse sentido, o Comentário 3.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira – CTVA: “... *quando for presumida ou demonstrada a existência de dumping, o procedimento adequado para combatê-lo será a aplicação das normas anti-dumping vigentes no país de importação. Portanto, não há possibilidade de:* a) *rejeitar o valor de transação como base para a valoração aduaneira das mercadorias objeto de dumping, a menos que não seja preenchida uma das condições enunciadas no Artigo 1.1;* b) *acrescer ao valor de transação uma quantia que leve em conta a margem de dumping*. 3. *Do exposto, resulta que o tratamento aplicável na valoração das mercadorias objeto de dumping é o mesmo reservado às mercadorias importadas a um preço inferior aos preços correntes de mercado para mercadorias idênticas*” (grifos nossos). Subitem 4.2.2, p. 227-241.

serem pagos à margem do imposto de importação, inclusive quando este tenha sido dispensado. Tais direitos não estão sujeitos aos limites de alíquota do imposto de importação pactuados na OMC, em listas de concessões, como destaca o Artigo II, 2, “b”, do GATT, sendo a única limitação quantitativa para sua exigência o valor da margem de “*dumping*” apurada.

A Lei nº 9.019/1995, ao estabelecer que os direitos “*antidumping*” “... serão cobrados independentemente de quaisquer obrigações de natureza tributária”, quis esclarecer, igualmente, que, na cobrança de tais direitos, é irrelevante se a mercadoria objeto do “*dumping*” goza de imunidade, isenção ou tratamento tributário favorecido, em relação ao imposto de importação. É perfeitamente possível aplicar, por exemplo, uma medida “*antidumping*” na importação de papel imune, caso estejam presentes os três requisitos que apresentamos ao início deste subitem.

E os “direitos ‘*antidumping*’” possuem base de cálculo internacionalmente acordada, e distinta da base, também internacionalmente acordada, para o imposto de importação, o valor aduaneiro, que discutimos no subitem 4.2.2. E isso é importante para afastar a identidade de natureza entre o imposto de importação e os direitos “*antidumping*”.⁶¹⁷

Os “direitos *antidumping*”, internacionalmente, devem ser determinados tendo por base a margem de “*dumping*” apurada, caso se comprove “*dumping*” condenável e deseje o país exigi-los, não tendo sido celebrado compromisso de preços. O valor máximo dos “direitos *antidumping*” deve ser 100% da margem de “*dumping*”, e o valor mínimo – repita-se, caso se deseje cobrar tal direito – é aquele

⁶¹⁷ Complementando o binômio identificador da espécie tributária, positivado, no Brasil, na Constituição Federal, artigos 145, § 2º e 154, I, e no Código Tributário Nacional, artigo 4º, caberia ainda destacar que a hipótese de incidência dos direitos “*antidumping*” está, de fato, embutida no universo de incidência previsto para o imposto de importação, embora seja substancialmente mais restrita: importar mercadorias que sejam objeto de “*dumping*” condenável, desde que: (a) haja comprovação, ao final de processo administrativo, da existência de “*dumping*” condenável, indicando, seletivamente, as mercadorias, os produtores e os países afetados; (b) não tenha sido aceito pela autoridade competente compromisso de preços com o exportador estrangeiro; e (c) o país deseje exigir tal direito. ZUNINO entende que a condição que aqui assinalamos como “c”, de desejar o país exigir o direito “*antidumping*”, reflete uma faculdade externada diante da OMC, mas não perante as empresas do país importador, porque, se comprovado o “*dumping*” condenável, existe um direito subjetivo à proteção, por parte do produtor nacional afetado – *Los Derechos...*, op. cit., p. 86-87. Marcelo Jatobá LÔBO identifica duas hipóteses de incidência distintas, uma para o imposto de importação – “importar mercadorias estrangeiras” – e outra para os “direitos *antidumping*” – “importar mercadorias em condições de *dumping* condenável” – e afirma que sem esse “*plus*”, “*dumping*” condenável, não há que se falar em incidência de direitos “*antidumping*”, apesar de incidir o imposto de importação – A Natureza Jurídica dos Direitos *Antidumping*, in TÔRRES (coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**, p. 476-478. Subitem 4.2.2, p. 227-241.

que, mesmo abaixo da margem de “*dumping*” apurada, seja suficiente para fazer frente ao prejuízo/dano ou ameaça – “*lesser duty*”/“menor encargo, ou direito”.⁶¹⁸

Cabe avaliar, contudo, se os direitos “*antidumping*” poderiam ser encarados como modalidade diversa de tributo, à luz dos preceitos constitucionais e da definição contida no artigo 3º de nosso Código Tributário Nacional: “prestação pecuniária compulsória”, “que não constitua sanção de ato ilícito”, “instituída em lei” e “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O caráter de prestação pecuniária compulsória e a instituição em lei não são obstáculos à configuração dos direitos “*antidumping*” como tributo, por serem evidentes, no caso, restando a discutir somente se tais direitos são cobrados mediante atividade administrativa vinculada e se constituem sanção de ato ilícito.

O requisito de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como destaca P. B. CARVALHO, deve ser entendido “... *sem o exagero que deflui do texto*”, pois, muitas vezes, o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto.⁶¹⁹

Ademais, no caso dos direitos “*antidumping*”, se é certo que pode, a autoridade brasileira responsável pela fixação do montante a ser pago, no âmbito da Câmara de Comércio Exterior – CAMEX, simplesmente deixar de os aplicar, discricionariamente, ou por aceitar compromisso de preços proposto pelo exportador, tal conclusão em nada interfere na atividade vinculada da autoridade encarregada da cobrança, da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, que

⁶¹⁸ A leitura do texto do artigo 1º, “*caput*”, da Lei nº 9.019/1995 leva a crer que o Brasil adota o “*lesser duty*”: “**Os direitos antidumping e os direitos compensatórios... serão aplicados mediante a cobrança de importância, em moeda corrente do País, que corresponderá a percentual da margem de dumping ou do montante de subsídios, apurados em processo administrativo, ...suficientes para sanar dano ou ameaça de dano à indústria doméstica**” (grifos nossos). Contudo, a regulamentação atual, estabelecida no Decreto nº 8.058, de 26/07/2013, traz, em seu artigo 78, diversas hipóteses em que, necessariamente, o valor do direito “*antidumping*” será de 100% da margem de “*dumping*”.

⁶¹⁹ **Curso de Direito...**, op. cit., p. 27. P. B. CARVALHO complementa ainda, em outro estudo, que “... se é certo que os tributos são cobrados, no Brasil, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não menos certo que, acaso inexistisse essa forma de cobrança, nem por isso deixariam de ser tributos, o que permite inferir-se que a disposição final do conceito expresso no artigo 3º do Código Tributário Nacional é também dispensável” – **Teoria da Norma Tributária**, p. 107-108. LÔBO entende ainda que “... a forma de cobrança não é uma característica definitiva do conceito de tributo, mas uma consequência (posterius) que advém da categorização de um dado vínculo jurídico como tributo (prius)” – *A Natureza Jurídica...*, op. cit., p. 474-475.

tem o dever de exigir os direitos que tenham sido fixados, a menos que tenha ciência de que tenha sido suspensa ou afastada a medida pelo órgão competente.⁶²⁰

Assim, a nosso ver, a discussão mais relevante refere-se a constituírem ou não sanções os direitos “*antidumping*”. Caso tais direitos constituam “sanção de ato ilícito”, restariam excluídos do conceito de tributo adotado no Brasil. Caso não constituam sanções, poderíamos, preliminarmente, considerar os direitos “*antidumping*” como tributos, com base na definição presente na codificação tributária nacional.⁶²¹

Dissemos preliminarmente, porque há, no país, dificuldade adicional para que sejam acolhidos como tributos os direitos “*antidumping*”, praticamente inexistente mundo afora: o excessivo tratamento constitucional do tema tributário, a ponto de a Constituição Federal ir além de simplesmente estabelecer princípios que regem a matéria, chegando a arrolar textualmente os tributos existentes e o núcleo

⁶²⁰ Em sentido oposto, BARRAL, trocando os dois últimos verbos da definição de tributo presente no artigo 3º de nosso Código Tributário, sustenta que “... a dificuldade de ali inserir os direitos ‘*antidumping*’ derivam de não serem estes instituídos mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (sic) – *Dumping e Medidas...*, op. cit., p. 218.

⁶²¹ Não é comum a exclusão expressa das sanções na definição de tributo, embora não exija muito esforço a distinção, apenando-se com sanção uma conduta ilícita, e gravando-se com tributo uma conduta lícita, como já sustentava ATALIBA – **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 35-37. Veja-se, por exemplo, o conceito de tributo presente no artigo 13 do Modelo de Código Tributário para a América Latina – MCTAL, elaborado, em 1967, por Carlos M. Guiliani Fonrouge, da Argentina, Rubens Gomes de Sousa, do Brasil, e Ramón Valdés Costa, do Uruguai, em programa conjunto OEA/BID, e que serviu de inspiração para diversas codificações na região: “*Tributos são prestações em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige com o objetivo de obter recursos para o cumprimento de seus fins*”. Mauricio PLAZAS VEGA nomina ainda outros juristas que contribuíram para a elaboração do MCTAL, e revela critérios de referência que nortearam o modelo, úteis não só para a compreensão do MCTAL, mas de qualquer modelo de codificação, afirmando que o seu objetivo não é unificar a legislação, mas aproximar as normas dos diferentes países, e que, apesar de ser elástico o texto, a terminologia empregada implica, muitas vezes, a assunção de posições em meio às controvérsias que enriquecem a doutrina – *La codificación Tributaria – Consideraciones Generales*, in Ruth Yamile Salcedo YOUNES (coord.), **Modelo de Código Tributario para América Latina – Tendencias Actuales de Tributación**, p. 57-58. Outro modelo de código tributário de relevância, em nosso continente, foi o elaborado pelo Centro Interamericano de Administraciones Tributárias – CIAT, em 1997, e recém-revisado, em 2015, com cooperação do BID e da Alemanha, e com a revisão de Leonardo Costa, do Uruguai, Carlos María Falco, da Argentina, e Heleno Taveira Tôres, do Brasil. Tal modelo, em seu artigo 2º, 1, define tributos como prestações pecuniárias que o Estado exige no exercício de sua competência/“potestade” tributária e como consequência da realização de um fato imponible previsto na lei, que vincula o dever de contribuir, com o objeto de satisfazer necessidades públicas. Nos comentários a tal codificação, em obra organizada pelo próprio CIAT, informa-se que: “... se bem a definição de tributo proposta não assinala de maneira expressa, exclui a sanção de ato ilícito (multa)”, porque “... o tributo surge como consequência da realização do ‘fato imponible’, conceito este distinto ao de infração que pode originar a sanção” (sic) – **Modelo de Código Tributario del CIAT: un Enfoque Basado en la Experiencia Iberoamericana**, p. 35-36, disponível em: <<http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/alicuotas/145.html>>, acesso em: 03 jul. 2016.

da norma que rege sua incidência, estabelecendo ainda forma especial para a instituição residual de impostos, pela União.⁶²²

Entre as espécies tributárias catalogadas na Constituição brasileira, os direitos “*antidumping*” só encontrariam plausível guarida em duas categorias: como adicional seletivo e provisório ao imposto de importação e como contribuição de intervenção no domínio econômico.

Já afastamos aqui a hipótese de que os direitos “*antidumping*” tenham natureza de imposto de importação. Ademais, a definição que adotamos para o imposto de importação em nosso acordo terminológico prévio – subitem 1.4.4 é atrelada à tarifa, não podendo ser aqui alargada por conveniência. Para entendermos que os direitos “*antidumping*” constituem um adicional seletivo e provisório ao imposto de importação, aplicado apenas a determinadas mercadorias importadas de alguns fornecedores e/ou países, durante certo período, quando se apure em procedimento próprio a ocorrência de “*dumping*” condenável, teríamos que ignorar a possibilidade de as exigências serem independentes, com bases diferentes, e tomar em conta que o termo “adicional”, na hipótese, significaria apenas “em adição”, cada exigência seguindo seu regime, pois os direitos “*antidumping*” foram criados, internacional e nacionalmente, justamente para constituir exceção às regras estabelecidas para o imposto de importação, principalmente a de não-discriminação, e de nada serviriam como mecanismo de defesa contra práticas desleais se tivessem que seguir a disciplina geral aplicável ao imposto de importação.⁶²³

⁶²² VIEIRA identifica, no texto constitucional brasileiro, a presença “... do núcleo da norma de incidência”, criticando a concepção de que, efetivamente, estaria no texto constitucional todo o arquétipo de cada exação – E, Afinal, a Constituição..., *op. cit.*, p. 621. Mas, aqui, estamos a afirmar ainda menos: que a constituição relacionou as espécies tributárias existentes, chegando a categorizar e identificar precisamente cada um dos impostos, impedindo a criação de outros, a não ser nas situações excepcionais de que trata o artigo 154, I.

⁶²³ Subitem 1.4.4, p. 43-46. Maurício Dalri Timm do VALLE, endossando entendimento de Paulo de Barros Carvalho, José Roberto Vieira e Eduardo Domingos Botallo, trata do Imposto sobre Produtos Industrializados devido na importação – IPI-Importação, categorizando-o como “... adicional ao imposto de importação”, afirmando que “... identificada a natureza jurídica do IPI-Importação como verdadeiro Imposto de Importação, não há dúvida de que o regime jurídico a ele aplicável é o deste último imposto, e não o do IPI” – O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Operações de Importação de Produtos Industrializados Realizadas por Pessoas Físicas, *in* TREVISAN (org.), **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**, p. 318-320. A nosso ver, a assunção do mesmo entendimento de adicional, para os direitos “*antidumping*”, obstaria, por exemplo, sua aplicação a papel imune, ou a importações efetuadas com isenção do imposto de importação. Pela análise que realizamos do Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”, e das legislações brasileira, “mercosulina” e europeia, esse não é, definitivamente, o objetivo das medidas. Ainda que haja a imunidade, no Brasil, as importações de papel que foram objeto de “*dumping*” condenável podem prejudicar a indústria nacional. Poderíamos, sim, sustentar que os direitos “*antidumping*” são

Como contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, os direitos “*antidumping*” não estariam mal alojados, porque efetivamente revelam uma atuação estatal, autorizada por acordo internacional, para evitar práticas lesivas à indústria doméstica, sendo, inclusive, a destinação do produto arrecadado, se considerada relevante, para aplicação na área de comércio exterior.⁶²⁴

Os que se opõem a tal linha, em geral, fazem-no indicando a necessidade de lei complementar para disciplinar a matéria, como BARRAL e LÔBO, ou a existência de disposição constitucional superveniente, como R. C. ALMEIDA.⁶²⁵

A nosso ver, o primeiro argumento não procede, porque não estabelece, o texto constitucional, a necessidade de lei complementar para instituição da contribuição, mas apenas para disciplinar, em relação a ela, os temas reservados a tal modalidade legislativa, previstos no artigo 146, III, da Constituição. As disposições constitucionais supervenientes, presentes na EC nº 33/2001, e, agora, também na EC nº 42/2003, no entanto, apontam os holofotes para um problema, referente às alíquotas aplicáveis, que poderão ser “*ad valorem*” ou específicas, conforme artigo 149, § 2º, III, da Constituição; sendo permitida, em casos específicos, a distinção por produto ou uso, conforme artigo 177, § 4º, I, “a”, da Constituição.

espécie do gênero direitos aduaneiros. Em um contexto tributário – que não é o brasileiro, mas é muito comum, internacionalmente – temos os “direitos aduaneiros” subdivididos em (a) “imposto de importação” no sentido em que o adotamos, atrelado à tarifa; (b) “tributos niveladores”, que são tributos internos, alastrados igualmente às importações; (c) taxas devidas em função de operação vinculada à importação, que guardem correspondência com o custo dos serviços prestados; e (d) direitos “*antidumping*” e compensatórios, para contrabalançar práticas desleais de comércio. O Artigo II, 2, do GATT/1947 já mostrava essas quatro categorias, afirmando que as listas de concessões se referiam somente à primeira.

⁶²⁴ Conforme parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 9.019/1995, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. A categorização como CIDE é endossada por TAVOLARO – A natureza jurídica dos direitos *antidumping*, **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, v. 5, n. 18, p. 249. A crítica de que a aplicação dos recursos não seria vinculada a uma atuação estatal na ordem econômica é de LÔBO, que a utiliza apenas como argumento secundário – A Natureza Jurídica..., *op. cit.*, p. 479-480 – e não toma em conta especificamente a redação do parágrafo único.

⁶²⁵ BARRAL defende ainda, como obstáculos, a irretroatividade e a necessidade de lei para majoração – *Dumping* e Medidas..., *op. cit.*, p. 220. LÔBO sustenta que há necessidade de lei complementar, não só pela devida observância do artigo 146, II, da Constituição, mas também pela inovação na materialidade, atingindo a necessidade de observância do artigo 154, I, da Constituição Federal – A Natureza Jurídica..., *op. cit.*, p. 480-482. R. C. ALMEIDA aponta ainda que a natureza tributária impediria a exigência, no caso de produtos protegidos por imunidade tributária – Da natureza aduaneira..., *op. cit.*, p. 257-258. A questão da necessidade de lei para majoração não é um problema, visto que a Lei nº 9.019/1995 estabelece, como teto para os direitos, o valor da margem de “*dumping*” apurada, e que a fixação pela autoridade competente não o pode ultrapassar. E as imunidades tratadas no artigo 150, VI, da Constituição, recorde-se, são relativas a impostos, assim como a disposição referente à competência residual, do artigo 154, I.

Como, no caso dos direitos “*antidumping*”, as alíquotas não são previamente fixadas, mas somente a cada investigação, ocasionando distinção não só por mercadoria, mas por fabricante e país de origem, os que advogam constituírem tais direitos verdadeiras contribuições de intervenção no domínio econômico, no Brasil, passaram a deparar-se com inconstitucionalidade superveniente, em decorrência das citadas emendas.

Não insistiremos, então, na linha de sustentar que os direitos “*antidumping*”, no Brasil, ostentam natureza tributária, por mais que compreendamos que, diante do ordenamento de outros países, tal interpretação seja, além de possível, a mais adequada.

Retomando outras possíveis classificações, percebemos que BARRAL, LÔBO, R. C. ALMEIDA e MEIRA dividem as correntes de pensamento existentes, sobre a natureza dos direitos “*antidumping*”, no Brasil, em quatro vertentes, considerando-os como: (a) tributo; (b) penalidade; (c) modalidade não tributária de intervenção no domínio econômico; e (d) tendo natureza jurídica própria – “*sui generis*”.⁶²⁶

E veja-se que afastamos a categoria (a) antes mesmo de perquirir se os direitos “*antidumping*” constituem sanção ou penalidade. Tal investigação não chegou a ser necessária. E, da mesma forma, não necessitamos aprofundar as vertentes (c) e (d), porque em nenhuma delas haveria autorização constitucional, no Brasil, para cobrança de tais direitos.

Como representantes da linha (c), FERRAZ JÚNIOR e BARRAL sustentam que os direitos “*antidumping*” seriam uma forma não tributária de o Estado intervir na economia. E R. C. ALMEIDA, representando a linha (d), defende a natureza aduaneira dos direitos “*antidumping*”.⁶²⁷

Até aí, concordamos com as duas correntes, pois os direitos “*antidumping*” são, indiscutivelmente, instrumentos de atuação do Estado na ordem econômica, para defesa da economia nacional, e, mais especificamente, da indústria doméstica, diante de prejuízo material, ameaça de prejuízo, ou retardo a seu estabelecimento,

⁶²⁶ BARRAL, *Dumping e Medidas...*, *op. cit.*, p. 216-224; LÔBO, *A Natureza Jurídica...*, *op. cit.*, p. 473-499; R. C. ALMEIDA, *Da natureza aduaneira...*, *op. cit.*, p. 260-284; e MEIRA, *Direitos Antidumping...*, *op. cit.*, p. 128-139; e **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 235-253.

⁶²⁷ BARRAL, *Dumping e Medidas...*, *op. cit.*, p. 221-225; FERRAZ JÚNIOR, em conjunto com ROSA e GRINBERG, *Direitos ‘Anti-dumping’...*, *op. cit.*, p. 95; e R. C. ALMEIDA, *Da natureza aduaneira...*, *op. cit.*, p. 270-289.

decorrente de importações efetuadas com “*dumping*”, nas condições previstas em acordo internacional. Os direitos “*antidumping*” são instrumentos econômicos, e, mais especificamente, aduaneiros, na acepção que damos à Aduana e ao Direito Aduaneiro no acordo terminológico prévio, nos subitens 1.4.2 e 1.4.3.⁶²⁸

E são mais aduaneiros que econômicos, porque o tema da defesa comercial, no comércio internacional, guarda diversas distinções e especificidades em relação ao tema da concorrência, na ordem interna. A própria legislação o reconhece: a Lei nº 12.529/2011, que trata de prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, no Brasil, descreve tais infrações (artigo 36); imputando as penas correspondentes (artigos 37 a 44); estabelecendo, inclusive, tramitação dos processos em colegiado administrativo (Tribunal Administrativo de Defesa Econômica), e possibilidade de compromisso de cessação de prática sob investigação (artigo 85), estabelecendo, em seu artigo 119, que “... *não se aplica aos casos de dumping e subsídios de que tratam os Acordos Relativos à Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio*”. Assim, a investigação do “*dumping*” e a fixação das medidas “*antidumping*”, no Brasil, são feitas por autoridades de comércio, e não de defesa econômica.⁶²⁹

O problema das vertentes (c) e (d) surge quando se vai à Constituição Federal buscar o fundamento para exigência de direitos “*antidumping*”. Nem o artigo 174, que trata da regulação econômica, citado por BARRAL, nem o 237, que trata da fiscalização e do controle aduaneiros, referido por R. C. ALMEIDA, permitem, por si sós, a conclusão de que o Estado poderia criar exigências pecuniárias não tributárias, nas importações, no Brasil.⁶³⁰

Não temos dúvida de que os direitos “*antidumping*” são um instituto econômico, e, mais precisamente, aduaneiro, mas estamos, objetivamente, a investigar qual a fundamentação jurídica que permite enquadrar, ou não, a exigência de tais direitos em nosso texto constitucional.⁶³¹

⁶²⁸ Subitens 1.4.2, p. 27-32; e 1.4.3, p. 32-41.

⁶²⁹ A Lei anterior, nº 8.884/1994, continha disposição similar, em seu artigo 91.

⁶³⁰ BARRAL – *Dumping e Medidas...*, *op. cit.*, p. 222-223; e R. C. ALMEIDA – Da natureza aduaneira..., *op. cit.*, p. 279.

⁶³¹ Já sustentamos, em estudo anterior, que a atuação do Estado, como ente controlador do comércio exterior, opera nas modalidades regulatórias de direção e de indução. As **medidas não-tarifárias** externam a atuação estatal regulatória por **direção**, mediante o estabelecimento de **restrições** (v.g., proibição de importação ou exportação de determinados bens, submissão de importação a licenças e estabelecimento de cotas de importação) ou a atuação estatal regulatória por **indução**, por meio da concessão de **incentivos** (v.g., procedimentos aduaneiros simplificados) sem caráter

E a última alternativa que se apresenta para avaliação é a de que os direitos “*antidumping*” constituiriam sanções.

Ao analisar a natureza dos direitos “*antidumping*”, BAPTISTA afirma que “... tudo parece levar ao entendimento de que o responsável pelo pagamento do direito *antidumping* é o praticante do *dumping*, isto é, o exportador estrangeiro”, e que a dificuldade prática de se efetuar uma cobrança no estrangeiro levou à exigência em relação ao importador, desestimulando as importações da mercadoria objeto de “*dumping*”; e que, na verdade, o que ocorre nos demais países é a aplicação de uma sobretarifa, ou de um contingenciamento na exportação, “... como medidas defensivas do comércio e da indústria, portanto, como ato de política comercial, e, por isso discricionário”; mas que o entendimento externado, no Brasil, pela Lei nº 9.019/1995, corroborou o posicionamento doutrinário que afirma constituírem tais direitos, de fato, sanções de ato ilícito.⁶³²

Apesar de partir do mesmo pressuposto não jurídico de que seria difícil exigir os direitos “*antidumping*” do exportador, tendo havido opção por exigi-los do importador, LÔBO percebe que, no caso, há duas relações jurídicas: uma entre o Estado brasileiro e o exportador, acrescentando à mercadoria objeto de “*dumping*” condenável por ele praticado um direito, qualquer que seja o importador brasileiro, relação essa que não tem por objeto uma prestação, mas um direito potestativo, devendo o exportador tolerar a imposição enquanto durarem seus efeitos; e outra, de caráter subjetivo, entre o Estado brasileiro e o importador, que tem por objeto prestação pecuniária.⁶³³

tributário, na importação e na exportação. As **medidas tarifárias**, por sua vez, caracterizam essencialmente a atuação estatal regulatória por **indução**, mediante o estabelecimento de **incentivos** (v.g., regimes aduaneiros especiais e aplicados em áreas especiais) ou **desincentivos** (v.g., majoração de impostos de importação e de exportação) com reflexos tributários, na importação e na exportação – **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 24-25; e A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições..., *op. cit.*, p. 410-411. Perceba-se que não constam, nos exemplos, práticas de atuação estatal não-tarifária por indução, utilizando desincentivos, principalmente pecuniários. Isso porque uma atuação estatal por indução, para desincentivar determinada atividade, mediante exigência de pecúnia, seria um tributo, ou, caso houvesse infração antecedente, uma sanção.

⁶³² *Dumping e Anti-Dumping...*, *op. cit.*, p. 56-57. Apesar de discordarmos da posição de que o eventual contribuinte seria o exportador, porque entendemos que a hipótese de incidência seria “importar mercadoria objeto de ‘*dumping*’ condenável”, e não “praticar o ‘*dumping*’ condenável”, temos que reconhecer que o exportador, figura alheia à relação jurídica aduaneira-tributária, encontra guarida normativa internacional para fazer cessar a exigência, se propuser compromisso de preços, e ele for aceito pela autoridade competente do país importador.

⁶³³ A Natureza Jurídica..., *op. cit.*, p. 470-472.

Acrescentamos que essas duas relações jurídicas podem ser entrelaçadas com o compromisso de preços aceito, porque o exportador faria, no caso, algo mais do que apenas tolerar a imposição enquanto durarem seus efeitos: ele afastaria a exigência dos direitos “*antidumping*”, se o Estado importador, por meio das autoridades competentes, aceitasse o compromisso de preços. Isso porque a aceitação do compromisso de preços transforma o “*dumping*” condenável em simples “*dumping*”. E, recorde-se, só para o “*dumping*” condenável a OMC permite o estabelecimento de medida “*antidumping*”.

Já afirmamos, no início deste subitem, que o “*dumping*” não constitui ilícito ou infração. Faz-se necessário, entretanto, discutir se o “*dumping* condenável”, para ser fiel à expressão empregada no Artigo VI do GATT, constitui uma infração, passível de ser sancionada com medidas “*antidumping*”.⁶³⁴

Que as medidas “*antidumping*” são uma resposta, ou “remédio”, ao “*dumping*” condenável, e só existem em função dele, cessando quando ele cessa, não há dúvidas: o próprio acordo o prevê, afirmando que a medida “*antidumping*” tem por objeto “... *neutralizar ou impedir dumping...*” condenável – nos idiomas inglês e francês, respectivamente: “... *offset or prevent...*” e “... *neutraliser ou d'empêcher...*”. E que tais medidas são proporcionais ao “*dumping*” praticado, pois apuradas em função da margem de “*dumping*”, também não há dúvidas.⁶³⁵

Seguindo Kelsen, temos que não é qualquer ligação com o mundo transcendente ao direito positivo que faz com que uma conduta tenha que valer como ilícito, “... *mas única e exclusivamente o fato de ela ser tornada, pela ordem jurídica positiva, pressuposto de um ato de coerção, isto é, uma sanção*”. E o mesmo Kelsen ensina ainda que:

[...] uma determinada conduta ou omissão humana é feita pela ordem jurídica pressuposto de um ato de coerção porque essa ação ou omissão é considerada, pela autoridade jurídica, como socialmente indesejável ou nociva. Mas, do ponto de vista de uma consideração dirigida ao sentido imanente da ordem jurídica, esta circunstância é irrelevante para o conceito de ilícito. **Se uma ação ou omissão especificada pela ordem jurídica é**

⁶³⁴ O fato de o “*dumping*” não ser considerado uma infração faz com que juristas como BARRAL e R. C. ALMEIDA descartem a natureza sancionadora dos direitos “*antidumping*” – BARRAL, *Dumping e Medidas...*, *op. cit.*, p. 217; e R. C. ALMEIDA, *Da natureza aduaneira...*, *op. cit.*, p. 261. Mas, como esclarecemos aqui, estamos a tratar não do “*dumping*” em si, mas daquele que o próprio GATT, em seu Artigo VI, define que poderá ser condenado – “... *is to be condemned*”, em inglês, ou “... *est condamnable*”, em francês.

⁶³⁵ Tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948.

feita pressuposto de um ato de coação, deve ser considerada como um ilícito.⁶³⁶

A medida “*antidumping*” é o ato de coação, e o “*dumping* condenável”, a ação específica que constitui seu pressuposto. Tanto que deve haver apuração da margem de “*dumping*” para cada mercadoria/produtor/país de origem, válida apenas para determinado período. A exigência dos direitos “*antidumping*” é, repita-se, nitidamente, voltada para condutas específicas e concretas, demandando apuração, caso a caso, dos requisitos que enunciamos, no início deste subitem, e que tornam o “*dumping*” condenável: (a) a existência de “*dumping*”; (b) a ocorrência de prejuízo ou ameaça de prejuízo material à indústria doméstica, ou o retardo a seu estabelecimento; e (c) o nexo causal entre o “*dumping*” e o prejuízo, ameaça ou retardo.

Para rebater as críticas de que a discricionariedade na aplicação, por exemplo, no que se refere à possibilidade de celebração de compromisso de preços, descaracterizaria a natureza sancionadora, recorde-se que tal possibilidade existe também na já citada Lei nº 12.529/2011, e também na que lhe antecedeu, que tratam de prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, no Brasil. O simples fato de as leis expressamente excluírem o “*dumping*”, por encontrar tratamento específico em acordo internacional, já revela, de alguma forma, que, se estivesse presente na legislação nacional seria também considerado infração. Mas há que se endossar tal afirmação com artigo não acordado internacionalmente, e que estava presente na lei antecessora, de nº 8.884/1994: o artigo 21, XIX, que caracterizava como “... *infração da ordem econômica: ... importar quaisquer bens abaixo do custo no país exportador, que não seja signatário dos códigos Antidumping e de subsídios do GATT*”.⁶³⁷

⁶³⁶ Teoria pura do direito, p. 125-126, grifo nosso.

⁶³⁷ Criticam tal discricionariedade BARRAL, *Dumping e Medidas...*, *op. cit.*, p. 217; e R. C. ALMEIDA, *Da natureza aduaneira...*, *op. cit.*, p. 261. BARROS destaca lei “*antitruste*” ainda anterior, de nº 8.158, de 08/01/1991, que, em seu artigo 3º, XIV, incluía o combate ao “*dumping*”, defendendo que a legislação “*antidumping*” atual deveria aproveitar o escopo da lei “*antitruste*”, de defesa da concorrência para o benefício da coletividade, e não somente do concorrente nacional – **Antidumping e Protecionismo**, p. 46-47. FINKELSTEIN também aponta o interesse público por trás das medidas “*antidumping*” e “*antitruste*”, criticando a utilização atual das medidas “*antidumping*” que não revelem vínculo com esse interesse público, mas com a defesa de determinados concorrentes no mercado interno – *Antidumping, Antitruste e os Interesses Públicos por trás desses Instrumentos*, in Luiz Otávio PIMENTEL (org.), **Direito Internacional e da Integração**, p. 21-26.

Diante do exposto, é de se reconhecer que, no Brasil, é perfeitamente admissível considerar os direitos “*antidumping*” como sanção ao “*dumping*” condenável.⁶³⁸

Por fim, cabe destacar que, no Brasil, a disciplina legal decorrente do Acordo sobre Medidas “*Antidumping*”, regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, é complementada pela já citada Lei nº 9.019/1995, pelos artigos 784 a 789 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009, e pelo Decreto nº 8.058/2013.

4.2.5 O Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias

É muito comum que o trocadilho “exportar é o que importa” esteja presente em discursos de autoridades relacionadas ao comércio exterior. Afinal de contas, é desejo de todo país ser mais exportador do que importador, o que leva os governos a, muitas vezes, concederem benefícios ou subsídios a determinadas operações, reduzindo artificialmente o preço do produto nacional exportado. Ademais, pode ainda, o país, entender pela pertinência de subsidiar a produção nacional de determinadas mercadorias, mesmo sem vínculo com as exportações, mas afetando-as, por decorrência.

A origem dos subsídios, e das regras nacionais que permitem uma resposta a eles, é anterior ao século XIX, tendo os Estados Unidos disciplinado a matéria em diploma específico – “*Tariff Act*” – em 1897, e celebrado, nas décadas seguintes, tratados bilaterais que incluíam o assunto.⁶³⁹

O já citado Artigo VI do GATT/1947 trata não só de medidas “*antidumping*”, mas também de medidas compensatórias, ou direitos compensatórios, que se destinam a contrabalançar ou neutralizar determinados subsídios, ou subvenções, concedidos no país exportador, direta ou indiretamente, à manufatura, produção ou exportação. Assim, as questões a serem analisadas, em relação a subsídios, são semelhantes às externadas sobre “*dumping*”, mas com preocupação de caráter acentuadamente governamental. A exemplo do “*dumping*”, mas de forma ainda mais restrita, adiante-se que nem todos os subsídios autorizam a aplicação de medidas compensatórias. No GATT/1947, além do Artigo VI, também o Artigo XVI trata de

⁶³⁸ Chegaram à mesma conclusão VARANDA, **A disciplina...**, *op. cit.*, p. 142; LÔBO, **A Natureza Jurídica...**, *op. cit.*, p. 494-500; e MEIRA, **Direitos Antidumping...**, *op. cit.*, p. 132-140; e **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 241-253.

⁶³⁹ JACKSON, **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 285.

subsídios ou subvenções, em suas duas seções, a primeira sobre subsídios em geral, e a segunda, sobre subsídios à exportação, com a intenção de redução gradativa.⁶⁴⁰

O Artigo VI do GATT/1947 não se arrisca a definir subsídios, mas conceitua direitos compensatórios, ou medidas compensatórias, em seu item 3, como “... *um direito especial cobrado com o fim de neutralizar qualquer subsídio concedido, direta ou indiretamente à manufatura, produção ou exportação de qualquer mercadoria*”, limitando o valor de tais direitos ao subsídio concedido apurado, e, no item 6, exige, para aplicação de medidas compensatórias, a determinação de que o subsídio cause ou ameace causar prejuízo importante a uma produção nacional estabelecida, ou que retarde sensivelmente a criação de um ramo da produção nacional. Presentes, assim, em geral, os mesmos três requisitos que mencionamos no subitem anterior, alterando-se “*dumping*” por “subsídio”: (a) a existência de subsídio; (b) a ocorrência de prejuízo, ou ameaça de prejuízo material à indústria doméstica, ou retardo a seu estabelecimento; e (c) o nexo causal entre o subsídio e o prejuízo, ameaça ou retardo.⁶⁴¹

⁶⁴⁰ Na tradução oficial do acordo, veiculada no Anexo da Lei nº 313/1948, o termo “subsídio(s)” aparece por 6 vezes, e o termo “subvenção(ões)”, em 26 ocasiões, apesar de, nas versões em inglês – “*subsidies*” – e francês – “*subventions*” – a terminologia ser uniforme. Tal problema foi corrigido no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, resultante da Rodada Uruguai do GATT, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, que passou a usar apenas a palavra “subsídio”, que será também a empregada neste estudo, salvo em citações. E, para nos referirmos ao “remédio” a ser aplicado no caso de subsídios, usaremos a expressão “medidas compensatórias”, ou “direitos compensatórios”, em tradução da expressão “*countervailing duties*”, do inglês, ou “*droits compensateurs*”, do francês. O termo “compensatório”, assim como “compensador”, é aceito pelo Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa (VOLP), em sua quinta edição, de 2009, disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁶⁴¹ BOSSCHE admite que o GATT/1947 não trazia “... *regras claras e compreensíveis sobre subsídios*”, e que sequer os definia – *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 552. JACKSON também reconhece a pequena disciplina do assunto no GATT/1947, apontando ainda que o tema dos subsídios, gerais ou à exportação, por envolver ações governamentais, é mais visível, e conta com a participação de mais autoridades de alto nível governamental que os demais assuntos referentes à política comercial, relacionando três efeitos que os subsídios podem causar: (a) se os subsídios concedidos pelo país “A” afetam positivamente as exportações da mercadoria para o país “B”, neste caso, o país “B” poderia, atendidos os requisitos previstos no acordo, fixar medidas compensatórias; (b) se os subsídios concedidos pelo país “A” não afetam as exportações para o país “C”, mas prejudicam as exportações de mercadoria similar concorrente de “B” para “C”, neste caso, o país “C” certamente ficará contente em receber as mercadorias subsidiadas, e o caminho de defesa do país “B” será mais complexo; e (c) se os subsídios concedidos pelo país “A” afetam negativamente as importações, em tal país, de mercadorias similares concorrentes de “B” ou “C”, neste caso, o subsídio acaba operando como uma tarifa, e não faz sentido contrapô-lo com medidas compensatórias – *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 280-281 e 285. A. UCKMAR acrescenta um quarto efeito, derivado não exatamente dos subsídios, mas das medidas compensatórias, que podem igualmente distorcer a competitividade, especialmente quando não se limitem a neutralizar o prejuízo ou dano sofrido – *Tributos Aduaneros y subsidios...*, *op. cit.*, p. 338.

No Artigo XVI, seção “A”, que trata de subsídios gerais, estabelece-se que as partes que concedem ou mantêm subsídios quaisquer devem informar, por escrito, às demais partes contratantes, sobre a importância e a natureza dos subsídios, e os resultados esperados, devendo examinar a possibilidade de limitar tais subsídios, quando solicitado, se eles causarem ou ameaçarem causar prejuízo sério a outra parte. E, no mesmo artigo, Seção “B”, que trata de subsídios à exportação, reconhece-se que as partes se deveriam esforçar para evitar a concessão de subsídios à exportação de produtos de base, ou primários, e que, em caso de concessão, ela não deveria ser aplicada de modo que a parte detenha “... *uma parte mais do que razoável do comércio mundial de exportação*”, tomando em conta período de referência anterior e fatores que possam afetar o comércio em questão. Proíbe-se, ainda, a partir de 1958, ou o mais cedo possível depois de tal data, a concessão de qualquer subsídio à exportação de produto que não seja de base, e que objetive a redução do preço de venda abaixo do preço comparável cobrado de consumidores, no mercado interno, para mercadoria similar.⁶⁴²

Ao final da Rodada Tóquio, em 1979, foi aprovado um Código de Subsídios e Medidas Compensatórias, ainda sem definir subsídios, trazendo apenas, em anexo, uma série de práticas sob o título de “Lista Ilustrativa de Subsídios à Exportação”, que constituía a revisão de documento resultante de grupo de trabalho, no âmbito do GATT, de 1960.⁶⁴³

⁶⁴² A proibição resultou de emenda efetuada em 1962, conforme informa BOSSCHE, que destaca, ainda, que tal disposição não se aplica a países em desenvolvimento – *The Law and Policy...*, op. cit., p. 552. JACKSON, de forma mais detalhada, revela que, na sessão de revisão de 1955, foram introduzidos os parágrafos 2 a 5, ao Artigo XVI, Seção “B”, mas que a disposição sobre a proibição, constante do parágrafo 4, após impasse, foi objeto de declaração, em 1962, aberta à assinatura pelos países, embora nem todos estivessem prontos para implementar seu teor. Ademais, os Estados Unidos ainda aplicavam o “*Tariff Act*” de 1897, com base na “cláusula do avô” – *The World Trading...*, op. cit., p. 286-287. ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE mencionam, ainda, o Título III do “*Trade Act*”, de 1974, dos Estados Unidos, que continuava a prever providências unilaterais diante de importações de mercadorias que tivessem recebido subsídios no país exportador – *Código Aduanero...*, T. IV, op. cit., p. 105.

⁶⁴³ JACKSON, *The World Trading...*, op. cit., p. 288-289. O acordo da Rodada Tóquio disciplinava os Artigos VI, XVI e XXIII do GATT, este sobre proteção de concessões e vantagens, e ficou conhecido como “Código de Subsídios da Rodada Tóquio”. Menos de 25 partes aceitaram este acordo plurilateral, incluindo Comunidade Europeia e Estados Unidos – BOSSCHE, *The Law and Policy...*, op. cit., p. 552. Adriana Dantas Q. da FONSECA, Michelle Ratton SANCHEZ e Rabih Ali NASSER afirmam que os próprios países demandantes de uma regulação mais restritiva sobre o tema, liderados pelos Estados Unidos, consideraram o código resultante da Rodada Tóquio insuficiente – Subsídios e Medidas Compensatórias, in THORSTENSEN e JANK (coord.), *O Brasil e os Grandes Temas...*, op. cit., p. 188. BASALDÚA narra que a Argentina participou das negociações do código, mas ratificou seu texto somente em 1992, aplicando-o internamente pela Lei nº 24.176 – *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 327. Cumpre informar que, no Brasil, o

Como se acentuava o número de controvérsias sobre o tema, no âmbito do GATT, na declaração ministerial de *Punta del Este*, que deu início à Rodada Uruguai, em 1986, os negociadores foram instruídos a revisar os Artigos VI e XVI do GATT/1947, assim como o acordo de subsídios celebrado na Rodada Tóquio.⁶⁴⁴

Surge, como resultado da revisão, em 1994, em Marrakesh, o **Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias** da Rodada Uruguai, vinculando todos os membros da OMC e aproveitando o novo mecanismo de solução de controvérsias, já com uma definição de subsídio:

1. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de **subsídio** quando: (a) (1) haja **contribuição financeira por um governo ou órgão público** no interior do território de um Membro... (a) (2) haja qualquer forma de **receita ou sustentação de preços** no sentido do Artigo XVI do GATT 1994; e (b) com isso se confira uma **vantagem**.⁶⁴⁵

Ainda na parte inicial do acordo, informa-se que só podem ser objeto de medidas compensatórias os **subsídios específicos**, assim entendidos aqueles que se destinam “... *especificamente a uma empresa ou produção, ou a um grupo de empresas ou produções...*”, devendo, a especificidade, ser demonstrada com provas, aplicando-se os seguintes “princípios”:

(a) o subsídio será considerado específico quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade deve reger-se, explicitamente limitar o acesso ao subsídio **a apenas determinadas empresas**;

(b) não ocorrerá especificidade quando a autoridade outorgante, ou a legislação pela qual essa autoridade deve reger-se, estabelecer condições

código foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 22, de 05/12/1986, e promulgado pelo Decreto nº 93.962, de 22/01/1987.

⁶⁴⁴ BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 552-553.

⁶⁴⁵ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos). Os desmembramentos da alínea “a”, item 1, dispõem, a título exemplificativo, que há subsídios mediante contribuição financeira de governo: (i) quando a prática do governo implique transferência direta de fundos – como doações, empréstimos e aportes de capital – potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações – como garantias de empréstimos; (ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas – v. g., incentivos fiscais tais como bonificações fiscais; (iii) quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados à infraestrutura geral ou quando adquira bens; e (iv) quando o governo faça pagamentos a um sistema de fundos ou confie ou instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos itens anteriores, as quais seriam normalmente incumbência do governo e cuja prática não difira de nenhum modo significativo da prática habitualmente seguida pelos governos. Sobre a definição de subsídios, tratam JACKSON, *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 293-296; BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 555-559; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 328-331; e *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 331-332; COTTER, *Derecho Aduanero*, T. II, p. 761-763; e Alexandre Marques da Silva MARTINS, **Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC: Tendências e Perspectivas**, p. 59-68. Para detalhamento dos procedimentos, no Brasil, remete-se ao estudo de BARRAL e BROGINI, *Manual...*, *op. cit.*, p. 133-178; e a FARIA, *A Defesa Comercial...*, *op. cit.*, p. 55-94.

ou critérios objetivos que disponham sobre o direito de acesso e sobre o montante a ser concedido, desde que o direito seja automático e que as condições e critérios sejam estritamente respeitados. As condições e critérios deverão ser claramente estipulados em lei, regulamento ou qualquer outro documento oficial, de tal forma que se possa proceder à verificação;

(c) se apesar de haver aparência de não-especificidade resultante da aplicação dos princípios estabelecidos nos subparágrafos (a) e (b), houver razões para acreditar-se que o subsídio em consideração seja de fato específico, poder-se-ão considerar **outros fatores** como: uso predominante de um programa de subsídios por **número limitado de empresas**, concessão de parcela desproporcionalmente grande do subsídio a **determinadas empresas** apenas e o modo pelo qual a autoridade outorgante exerceu seu poder discricionário na decisão de conceder um subsídio. Na aplicação deste subparágrafo será levada em conta a diversidade das atividades econômicas dentro da jurisdição da autoridade outorgante, bem como o período de tempo durante o qual o programa de subsídios esteve em vigor [...] (sic).⁶⁴⁶

Ao contrário dos demais acordos em matéria de defesa comercial, sintéticos, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias é extenso, com 32 artigos, agrupados em 11 partes, adicionadas de 7 anexos.

JACKSON destaca que sobressai a importância das cinco partes iniciais; a primeira delas, trazendo as definições de subsídio e de subsídio específico, aqui apresentadas. Na parte V, são disciplinadas as medidas compensatórias, e, nas partes II a IV, estabelecidas características das três **categorias de subsídio: proibidos** ou “vermelhos”, na parte II, artigos 3º e 4º; acionáveis, **recorríveis** ou “amarelos”, na parte III, artigos 5º a 7º; e não acionáveis, **irrecorríveis** ou “verdes”, na parte IV, artigos 8º e 9º.⁶⁴⁷

Subsídios **proibidos**, sempre considerados como específicos, são aqueles vinculados, de fato ou de direito, “... *ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições...*”, e “... *ao uso*

⁶⁴⁶ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994 (grifos nossos). Sobre a especificidade dos subsídios, tratam JACKSON, identificando que já estava presente no código da Rodada Tóquio – *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 296-300; BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 559-561; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 331-333; e *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 333-335; e MARTINS, *Subsídios e Medidas Compensatórias...*, *op. cit.*, p. 68-69.

⁶⁴⁷ *The World Trading...*, *op. cit.*, p. 290-291. No mesmo sentido, BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 561-574; BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 335-341; e *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 335-343; COTTER, *Derecho Aduanero*, T. II, p. 763-768; MARTINS, *Subsídios e Medidas Compensatórias...*, *op. cit.*, p. 71-85; e THORSTENSEN, que fala em subsídios “vermelhos ou proibidos”, “amarelos ou acionáveis”, e “verdes ou não acionáveis” – *Organização Mundial...*, *op. cit.*, p. 135-138.

*preferencial de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições”.*⁶⁴⁸

Os demais subsídios são **recorríveis**, se ocasionarem a outros países membros grave dano/prejuízo ou ameaça de dano/prejuízo; dano à indústria nacional; ou anulação ou prejuízo de vantagens decorrentes, direta ou indiretamente, do GATT, em especial, as decorrentes de listas de concessões.⁶⁴⁹

E são **irrecorríveis** os subsídios se não forem específicos, ou, mesmo sendo específicos, se constituírem assistência: (a) para determinadas atividades de pesquisa; (b) a determinada região economicamente desfavorecida do território do membro, buscando desenvolvimento regional; ou (c) para promover a adaptação de instalações existentes a determinadas exigências ambientalistas.⁶⁵⁰

As medidas compensatórias devem respeito ao Artigo VI do GATT, somente sendo exigidas em valor igual ou inferior ao subsídio comprovado, e após a abertura

⁶⁴⁸ Conforme artigo 2º, 3, e artigo 3º do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC). No Anexo I, é trazida uma lista ilustrativa, com 12 exemplos de tal categoria de subsídios. E, no artigo 4º, estabelece-se o rito, iniciado com consultas do país importador ao exportador, indicando as provas disponíveis relativas à existência do subsídio proibido, seguido, em caso de impossibilidade de solução mutuamente aceitável, de elevação ao Órgão de Solução de Controvérsias, que pode estabelecer um painel para análise do caso, havendo ainda a possibilidade de o painel solicitar assistência do “Grupo Permanente de Especialistas” (GPE), criado com base no artigo 24, 3, do acordo. Aos países em desenvolvimento listados no Anexo VII não se aplica a proibição referida na primeira categoria, “vermelha” – subsídio ao desempenho exportador, conforme artigo 27, 1, do acordo, devendo ser eliminados progressivamente os subsídios.

⁶⁴⁹ Artigo 5º do ASMC, que dispõe, ainda, que seu conteúdo não se aplica aos subsídios mantidos para produtos agrícolas, como estabelecido no artigo 13 do Acordo sobre Agricultura. Segundo o artigo 6º do ASMC, ocorre “grave dano/prejuízo” quando: o subsídio total, “ad valorem”, ultrapassar 5%; os subsídios destinarem-se a cobrir prejuízos operacionais incorridos por um segmento industrial ou empresa, salvo se tratar de medida isolada; perdão de dívidas existentes com o governo ou doação para cobrir reembolso com dívidas. Para que exista “grave dano/prejuízo” deve ocorrer, ainda, ao menos um dos seguintes efeitos: (a) deslocar ou impedir a importação de produto similar, produzido por outro membro, no mercado do membro outorgante do subsídio; (b) deslocar ou impedir a exportação de produto similar, produzido por um membro, no mercado de terceiro país; (c) provocar significativa redução do preço do produto subsidiado em relação ao preço do produto similar de outro membro, no mesmo mercado, ou significativa contenção de aumento de preços, redução de preços ou perda de vendas no mesmo mercado; e (d) aumentar a participação no mercado mundial de determinado produto primário, ou de base, subsidiado pelo membro outorgante, quando se compara com a participação média que o membro detinha no período de três anos anteriores e quando tal aumento se mantém como firme tendência, durante algum tempo, após a concessão dos subsídios. Em caso de verificação de subsídios recorríveis, devem ser adotados os procedimentos referidos no artigo 7º do ASMC, que também passam pelas fases de consultas, buscando solução mutuamente satisfatória, e composição de painel, se necessário, com apoio do GPE.

⁶⁵⁰ Os requisitos para que o subsídio específico seja entendido como irrecorrível, e que revelam o conteúdo do termo “determinada(s)”, que utilizamos no texto, são detalhados no artigo 8º do ASMC. Os subsídios irrecorríveis devem ser previamente notificados ao Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias, criado pelo artigo 24, 1, do acordo, e que resolverá ainda questões suscitadas no caso de não se encontrar solução mutuamente satisfatória, após a realização de consultas entre os membros (artigo 9º).

de investigações, em procedimento muito semelhante ao referente às medidas “*antidumping*”, sendo a disciplina procedimental estabelecida na parte V do acordo (artigos 10 a 23), inclusive no que se refere à possibilidade de exigência de medidas provisórias (artigo 17), de aceitação de compromissos “voluntários” (artigo 18), e de retroatividade (artigo 20). As medidas compensatórias permanecerão em vigor apenas pelo tempo e na medida necessários para contrabalançar ou neutralizar o subsídio causador de dano ou prejuízo, conforme artigo 21 do acordo.⁶⁵¹

Dispõe ainda, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, na parte VI, artigo 24, sobre a criação do Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias e de órgãos auxiliares, como o Grupo Permanente de Especialistas, que podem ser consultados a respeito da natureza de subsídios concedidos por membros; na parte VII, artigos 25 e 26, sobre a notificações dos membros sobre subsídios e acompanhamento; na parte VIII, artigo 27, sobre tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento; na parte IX, artigos 28 e 29, sobre disposições transitórias; na Parte X, artigo 30, remetendo ao Entendimento sobre Solução de Controvérsias, salvo nos procedimentos disciplinados no próprio acordo; e na parte XI, artigos 31 e 32, sobre aplicação provisória e disposições finais.⁶⁵²

As discussões sobre medidas compensatórias são, também, frequentes, entre os membros da OMC. Entre 1995 e 2014, foram notificadas 202 medidas, sendo os campeões, no polo passivo, como exportadores, a China, que sofreu 56 detecções de subsídios recorríveis; seguida pela Índia, com 36; pela União Europeia, com 12; e pela Itália e pela República da Coreia, ambas com 9; ficando, o

⁶⁵¹ Conforme artigo 21, 3, do ASMC, todo direito compensatório será extinto em data não posterior a 5 anos contados da data de sua aplicação, ou da data da revisão mais recente, a menos que as autoridades competentes verifiquem, em revisão específica, que a extinção do direito muito provavelmente levaria à continuação ou à reincidência do subsídio e do dano/prejuízo, podendo o direito permanecer em vigor na dependência do resultado de tal revisão. Os compromissos “voluntários”, no caso de subsídios recorríveis, podem ser celebrados não só pelos governos, reduzindo os subsídios, mas também pelos exportadores, revisando seus preços, como destacam BOSSCHE, *The Law and Policy...*, *op. cit.*, p. 579; e BASALDÚA, *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 343; e *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 345.

⁶⁵² O Anexo I, como aqui já se informou, traz “Lista Ilustrativa de Subsídios à Exportação”. Os Anexos II e III apresentam, respectivamente, diretrizes “... sobre os insumos consumidos no processo produtivo...” e “... para determinar se os sistemas de devolução constituem subsídio à exportação nos casos de substituição”. O Anexo IV dispõe sobre o cálculo do total do subsídio “*ad valorem*”; o V, sobre “... procedimentos para obtenção de informação relativa a grave dano”; o VI, sobre “... procedimentos a serem adotados nas investigações *in situ*”; e o VII, sobre a delimitação de “... países em desenvolvimento...”, para efeitos de tratamento especial e diferenciado. THORSTENSEN revela que o Comitê de Subsídios e Medidas Compensatórias herdou as atividades do antigo Comitê sobre Medidas Compensatórias derivado da Rodada Tóquio do GATT, e que sua primeira grande atividade, a partir de 1995, foi avaliar a consistência da legislação dos membros às regras da OMC – *Organização Mundial...*, *op. cit.*, p. 144.

Brasil, na sexta posição, empatado com Estados Unidos e Indonésia, com 8 medidas detectadas. Como aplicadores de medidas compensatórias, lideram as estatísticas os Estados Unidos, com 86 medidas aplicadas; seguidos pela União Europeia, com 35; pelo Canadá, com 24; pelo México, com 11; e pela Austrália, com 9; ficando, o Brasil, na sexta posição, com 7 medidas compensatórias aplicadas, no período.⁶⁵³

E cerca de um quinto dos contenciosos submetidos à OMC tratam de subsídios e medidas compensatórias, marcando que o tema é de importância substancial.⁶⁵⁴ Dos cerca de quinhentos casos já submetidos à solução de

⁶⁵³ Dados extraídos, respectivamente, de “*Statistics on Subsidies and Countervailing Measures*”/“Estatísticas sobre subsídios e medidas compensatórias”, em “*Countervailing Measures by exporting country*”/“Medidas Compensatórias por país exportador” e “*Countervailing Measures by reporting member*”/“Medidas Compensatórias por membro informante” – disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/adp_e/adp_e.htm>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁶⁵⁴ É o seguinte o rol desses contenciosos: **DS 46** (Brasil x Canadá), **DS 51** (Brasil x Japão), **DS 52** (Brasil x Estados Unidos), **DS 54** (Indonésia x Comunidade Europeia), **DS 55** (Indonésia x Japão), **DS 57** (Austrália x Estados Unidos), **DS 59** (Indonésia x Estados Unidos), **DS 64** (Indonésia x Japão), **DS 65** (Brasil x Estados Unidos), **DS 70** (Canadá x Brasil), **DS 71** (Canadá x Brasil), **DS 81** (Brasil x Comunidade Europeia), **DS 97** (Estados Unidos x Chile), **DS 103** (Canadá x Estados Unidos), **DS 104** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 106** (Austrália x Estados Unidos), **DS 108** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 112** (Peru x Brasil), **DS 126** (Austrália x Estados Unidos), **DS 127** (Bélgica x Estados Unidos), **DS 128** (Holanda x Estados Unidos), **DS 129** (Grécia x Estados Unidos), **DS 130** (Irlanda x Estados Unidos), **DS 131** (França x Estados Unidos), **DS 138** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 139** (Canadá x Japão), **DS 142** (Canadá x Comunidade Europeia), **DS 145** (Argentina x Comunidade Europeia), **DS 147** (Japão x Comunidade Europeia), **DS 167** (Estados Unidos x Canadá), **DS 172** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 173** (França x Estados Unidos), **DS 194** (Estados Unidos x Canadá), **DS 195** (Filipinas x Estados Unidos), **DS 206** (Estados Unidos x Índia), **DS 212** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 213** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 217** (Estados Unidos x Austrália, Brasil, Chile, Comunidade Europeia, Índia, Indonésia, Japão, Coreia e Tailândia), **DS 218** (Estados Unidos x Brasil), **DS 221** (Estados Unidos x Canadá), **DS 222** (Canadá x Brasil), **DS 234** (Estados Unidos x Canadá e México), **DS 236** (Estados Unidos x Canadá), **DS 257** (Estados Unidos x Canadá), **DS 262** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 265** (Estados Unidos x Austrália), **DS 266** (Comunidade Europeia x Brasil), **DS 267** (Estados Unidos x Brasil), **DS 273** (República da Coreia x Comunidade Europeia), **DS 277** (Estados Unidos x Canadá), **DS 280** (Estados Unidos x México), **DS 283** (Comunidade Europeia x Tailândia), **DS 295** (México x Estados Unidos), **DS 296** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 299** (Comunidade Europeia x República da Coreia), **DS 301** (Comunidade Europeia x República da Coreia), **DS 307** (Comunidade Europeia x República da Coreia), **DS 310** (Estados Unidos x Canadá), **DS 311** (Estados Unidos x Canadá), **DS 314** (México x Comunidade Europeia), **DS 316** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 317** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 330** (Argentina x Comunidade Europeia), **DS 336** (Japão x República da Coreia), **DS 338** (Canadá x Estados Unidos), **DS 339** (China x Comunidade Europeia), **DS 340** (China x Estados Unidos), **DS 341** (México x Comunidade Europeia), **DS 342** (China x Canadá), **DS 345** (Estados Unidos x Índia), **DS 347** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 353** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 354** (Canadá x Comunidade Europeia), **DS 357** (Estados Unidos x Canadá), **DS 358** (China x Estados Unidos), **DS 359** (China x México), **DS 365** (Estados Unidos x Brasil), **DS 368** (Estados Unidos x China), **DS 379** (Estados Unidos x China), **DS 380** (Índia x Comunidade Europeia), **DS 385** (Comunidade Europeia x Índia), **DS 387** (China x Estados Unidos), **DS 388** (China x México), **DS 390** (China x Guatemala), **DS 412** (Canadá x Japão), **DS 414** (China x Estados Unidos), **DS 419** (China x Estados Unidos), **DS 426** (Canadá x União Europeia), **DS 427** (China x Estados Unidos), **DS 436** (Estados Unidos x Índia), **DS 437** (Estados Unidos x China), **DS 440** (China x Estados Unidos), **DS 449** (Estados Unidos x China), **DS 450** (China x Estados Unidos), **DS 451** (China x México), **DS 452** (União Europeia e outros x China), **DS 456** (Índia x

controvérsias, 111 mencionaram o “Acordo sobre Medidas *Antidumping*” na requisição de consultas.

Em relação à natureza jurídica dos direitos compensatórios, não nos parece ser necessário acrescentar muitos argumentos aos que externamos quando analisamos os direitos “*antidumping*” como remédios/respostas/sanções ao “*dumping*” condenável. No caso, temos as medidas compensatórias como remédio/resposta/sanção ao subsídio recorrível, se demonstrados: (a) o subsídio; (b) o dano ou prejuízo, no sentido do Artigo VI do GATT 1994; e (c) o nexo causal entre as importações subsidiadas e os danos ou prejuízos comprovados. Na hipótese de subsídio proibido, remédios/respostas/sanções serão as contramedidas apropriadas, autorizadas pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, com base no artigo 4º, 10, do acordo.⁶⁵⁵

Da mesma forma que expusemos em relação aos direitos “*antidumping*”, reconhece-se que é frequente que os direitos compensatórios sejam tomados como tributos devidos na importação, internacionalmente, o que não se revela inadequado, se o entendimento for compatível com os ditames constitucionais e com a definição

Estados Unidos), **DS 459** (União Europeia x Argentina), **DS 464** (Estados Unidos x República da Coreia), **DS 470** (Paquistão x Indonésia), **DS 472** (Brasil x União Europeia), **DS 474** (União Europeia x Rússia), **DS 476** (União Europeia x Rússia), **DS 486** (União Europeia x Paquistão), **DS 487** (Estados Unidos x União Europeia), **DS 489** (China x Estados Unidos), **DS 491** (Estados Unidos x Indonésia), **DS 494** (União Europeia x Rússia), **DS 497** (Brasil x Japão), **DS 505** (Estados Unidos x Canadá), e **DS 507** (Tailândia x Brasil). Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandado e depois o demandante. Nos nove casos em que o Brasil foi demandante, obteve resultados favoráveis ou parcialmente favoráveis em quatro – DS 71, DS 222, DS 266 e DS 267 – e um aguarda composição de painel, DS 365, estando os quatro restantes ainda “em consultas”: DS 70, DS 112, DS 218 e DS 507. Nos sete casos em que o Brasil foi demandado, obteve resultado parcialmente positivo em um, DS 46, dois estão com painel composto, aguardando apreciação – DS 472 e DS 497 – e os quatro restantes estão “em consultas”: DS 51, DS 52, DS 65 e DS 81. As informações sobre os casos estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm?id=A20>. Para análise detalhada, em língua portuguesa, dos casos em que o Brasil atuou, como demandante, ou demandado, nos contenciosos da OMC, remeta-se ao estudo de THORSTENSEN e OLIVEIRA – **O Sistema de Solução...**, *op. cit.*, p. 205-240. A OMC divulga ainda índice analítico, com menção a casos submetidos ao mecanismo de solução de controvérsias, relativos ao Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, artigo por artigo – disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/bo_oksp_e/analytic_index_e/subsidies_e.htm>. Ambos os acessos em: 03 jul. 2016. Acerca dos emblemáticos contenciosos entre Brasil e Canadá, sobre aeronaves, que aqui consideramos parcialmente favoráveis ao Brasil, remeta-se ainda aos estudos específicos de Valdemar Carneiro LEÃO, O Contencioso Comercial Brasil-Canadá: Impasses e Trajetória Diplomática, *in* AMARAL JÚNIOR (coord.), **OMC e o Comércio Internacional...**, *op. cit.*, p. 275-299; e Marcelo BÖHLKE, A Regulamentação Internacional dos Subsídios e o Caso Brasil-Aeronaves, *in* BARRAL (org.), **O Brasil e o Protecionismo...**, *op. cit.*, p. 215-267.

⁶⁵⁵ Recorda BASALDÚA que, para a aplicação das “contramedidas apropriadas”, no caso de subsídios proibidos, não é necessária a demonstração de existência de dano ou prejuízo – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 335; e **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 337.

de tributo adotada. Daí sua importância em figurar neste subitem, ainda que, no ordenamento brasileiro, seja inviabilizado tal entendimento.⁶⁵⁶

Pelas mesmas razões externadas na análise dos direitos “*antidumping*”, tomando em conta as peculiaridades do texto constitucional brasileiro, concluímos, aqui, que os direitos compensatórios, em nosso país, constituem instrumentos econômicos, mais especificamente aduaneiros, adotados como sanção a um comportamento anterior, considerado prática desleal de comércio. E tais direitos recebem, nacionalmente, disciplina idêntica à conferida aos direitos “*antidumping*”, consubstanciada na mesma Lei nº 9.019/1995.⁶⁵⁷

No Brasil, complementam ainda a disciplina legal decorrente do Acordo sobre Medidas Compensatórias, regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, e da citada lei, os artigos 784 a 789 do Regulamento Aduaneiro, que tratam também de medidas “*antidumping*”, e o Decreto nº 1.751, de 19/12/1995.

4.2.6 Outros tratados internacionais no âmbito da OMC

Afora os acordos relacionados nos subitens anteriores, há ainda outros que impactam indiretamente na disciplina do imposto de importação. Entretanto, em função da dificuldade de vincular cada um de tais acordos, objetivamente, ao tema aqui tratado, do imposto de importação, e do corte necessário para evitar desfocar o trabalho ora empreendido, intentaremos apenas, neste tópico, relacionar de que

⁶⁵⁶ Recorde-se, na linha do que afirmamos em relação a direitos “*antidumping*”, que o Código Aduaneiro Argentino apresenta uma Seção IX, intitulada “Tributos regidos pela Legislação Aduaneira”, subdividida em um Título I – “Espécies de Tributos” – por sua vez subdividido em onze capítulos, cabendo, neste subitem, destacar o Capítulo IV, que trata de “Direitos Compensatórios”, artigos 697 a 699. E cabe ainda reiterar que a exposição de motivos do código argentino endossa o caráter tributário, como já mencionamos, ao analisar as medidas “*antidumping*”. ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, ao comentarem o Capítulo IV, esclarecem, logo de início, que os “direitos compensatórios” se tratam de “... *tributos que têm por objetivo contrapor os efeitos danosos à produção nacional derivados da importação de mercadoria que chega subsidiada*” – **Código Aduaneiro...**, *op. cit.*, T. V, p. 8 e 103. No mesmo sentido, classificando os direitos compensatórios como tributos: BASALDÚA, **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 61; PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 99; e COTTER, **Derecho Aduaneiro**, T. II, p. 759-777.

⁶⁵⁷ THORSTENSEN, embora não utilize a palavra sanção, afirma textualmente que “... *como no caso do dumping, a prática de subsídio é considerada desleal (unfair) no comércio internacional, e, como tal, a proteção à indústria doméstica é permitida através de uma medida compensatória*” (sic) – **Organização Mundial...**, *op. cit.*, p. 133. BROGINI também destaca que uma das semelhanças entre o subsídio “amarelo” e o “*dumping*” condenável é que ambos são vistos como “... *práticas desleais de comércio*” – Defesa Comercial..., *op. cit.*, p. 146. MEIRA, por fim, conclui que “*mutatis mutandis*”, a discussão sobre a natureza jurídica dos direitos compensatórios é similar à travada sobre direitos “*antidumping*” – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 258.

modo outros acordos celebrados no âmbito do GATT, poderiam afetar ou complementar o “*quantum*” a ser pago a título de imposto de importação.

O Acordo sobre Agricultura, disciplinando o comércio exterior no setor agrícola, tema sempre postergado nas discussões do GATT, e, segundo THORSTENSEN, o “... *mais difícil dentre os temas negociados na Rodada Uruguai*”, embora aquém dos resultados desejados, converteu barreiras não tarifárias em tarifas equivalentes, consolidou as tarifas e reduziu-as, e abriu acesso a quotas mínimas para mercadorias submetidas anteriormente a severas proteções. E, nos temas que nos interessam especificamente, reduziu os subsídios às exportações e os apoios domésticos aos produtores, estabelecendo disposições específicas sobre subsídios agrícolas (artigos 6º a 11), que, recorde-se, restaram excluídos do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, e dispôs sobre salvaguardas especiais (artigo 5º).⁶⁵⁸

Outros resultados da Rodada Uruguai, como o Acordo sobre a Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias, o Acordo sobre Têxteis e Vestuário, o Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio, o Acordo sobre Inspeção Pré-embarque, e o Acordo sobre Procedimentos para o Licenciamento de Importações, tratam de temas que, embora não sejam especificamente tarifários, são necessários ao cumprimento da proteção tarifária exclusiva, evitando ou minimizando o (neo)protecionismo sob a forma de barreiras não tarifárias.

Mas, entre os acordos resultantes da Rodada Uruguai, merece aqui destaque, derradeiramente, o Acordo sobre Regras de Origem, um dos temas aduaneiros mais importantes, e, ao mesmo tempo, menos explorados do Direito Aduaneiro.⁶⁵⁹

⁶⁵⁸ **Organização Mundial...**, *op. cit.*, p. 68. A respeito do Acordo sobre Agricultura e no que se refere a subsídios agrícolas, remete-se ainda a JACKSON, **The World Trading...**, *op. cit.*, p. 313-317; BASALDÚA, **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 241-269; MARTINS, **Subsídios e Medidas Compensatórias...**, *op. cit.*, p. 91-109; e JANK (coord.), Agricultura, *in* THORSTENSEN e JANK (coord.), **O Brasil e os Grandes Temas...**, *op. cit.*, p. 37-70. Há ainda estudo sobre os contenciosos agrícolas na OMC, analisando a primeira década de atuação do Órgão de Solução de Controvérsias sobre o tema, de lavra do atual Diretor-Geral da organização, o brasileiro Roberto AZEVÊDO – Contenciosos Agrícolas na OMC, *in* BAPTISTA, CELLI JÚNIOR e YANOVICH (org.), **10 Anos de OMC...**, *op. cit.*, p. 149-155.

⁶⁵⁹ Para que se tenha uma ideia, há, no Brasil, somente um livro publicado especificamente sobre regras de origem. A obra consiste em uma coletânea de estudos promovidos por funcionários do Departamento de Negociações Internacionais, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, em 2007, como informa Rafael CORNEJO, em prefácio, *in* Maruska AGUIAR (org.), **Discussões sobre Regras de Origem**, p. 4. E a realidade não é muito diferente, no âmbito internacional, destacando-se poucas obras específicas sobre regras de origem, como a do italiano Stefano INAMA, especialista dos quadros da UNCTAD, **Rules of Origin in International Trade**; a

A questão referente à origem das mercadorias ganha cada vez mais importância, porque a produção mundial passa por um processo de “globalização”, objetivando a melhor alocação dos fatores de produção, sendo frequente a utilização de insumos de diversos países, o que acaba dificultando a precisa determinação da origem da mercadoria resultante do processo produtivo. Daí a necessidade de “Regras de Origem”, e a inclusão do tema na Rodada Uruguai.⁶⁶⁰

Como destaca BASALDÚA, para saber a origem de uma mercadoria devemos perguntar “... *de onde é?*”, pois a resposta à pergunta “... *de onde vem?*” somente revelaria a procedência, informação que também é importante – v.g., para aplicação de medidas sanitárias ou fitossanitárias – mas menos relevante, sob o ponto de vista aduaneiro, por ser contingente.⁶⁶¹

Em 1973, a Convenção de Quioto original (CQ/1973), da Organização Mundial de Aduanas/Conselho de Cooperação Aduaneira, já trazia definições de “país de origem” e de “regras de origem”, em seu Anexo D-1:⁶⁶²

Para a aplicação deste Anexo, entende-se: a) por **país de origem** das mercadorias: o país em que as mercadorias foram produzidas ou fabricadas, segundo critérios indicados para aplicação da Tarifa Aduaneira, restrições quantitativas, assim como de qualquer outra medida relativa às trocas.

b) por **regras de origem**: as disposições específicas aplicadas por um país para determinar a origem das mercadorias, recorrendo aos princípios

do espanhol PELECHÁ ZOZAYA, *El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea*; a do colombiano Gustavo Guzmán MANRIQUE, *Las Reglas de Origen del Comercio Internacional*; e a do mexicano Jorge WITKER, *Las Reglas de Origen en el Comercio Internacional Contemporáneo*. Importante ainda mencionar estudos mais recentes sobre origem, veiculados em coletânea organizada pelo colombiano PARDO CARRERO, com a participação de diversos membros da comunidade aduaneira internacional – *Incidencia del Origen de la Mercancía en Matéria Tributaria*.

⁶⁶⁰ THORSTENSEN, *Organização Mundial...*, op. cit., p. 161; BASALDÚA, *El Origen de las Mercaderías y el MERCOSUR*, in PARDO CARRERO (org.), *Incidencia del Origen...*, op. cit., p. 147-148; ROHDE PONCE, *Derecho Aduanero...*, op. cit., p. 325; e José RIJO, As Fontes Normativas da Origem das Mercadorias, in TREVISAN (org.), *Temas Atuais de Direito Aduaneiro II*, p. 97.

⁶⁶¹ *El Origen de las Mercaderías...*, op. cit., p. 158-160; e *La Organización Mundial...*, op. cit., p. 411-412. No mesmo sentido, PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 231-232; e WITKER, *Las Reglas de Origen...*, op. cit., p. 2. A essas indicações geográficas de local de origem e local de procedência, agregamos ainda o “local de aquisição”, na companhia de MEIRA, para fazer referência ao local onde se realiza a operação de exportação. Assim, pode-se adquirir, por exemplo, uma mercadoria de vendedor mexicano, que se encontra depositada no Panamá, de onde virá para o Brasil, mas que foi produzida na China. No caso, a mercadoria teria como país de aquisição o México, como país de procedência o Panamá, e como país de origem a China – MEIRA, *Tributos sobre...*, op. cit., p. 272.

⁶⁶² Quando se fala, aqui, em país de origem, não se está a ignorar os processos de integração regional, que descrevemos no item 2.7, p. 113-124. Assim, há que se compreender “país” também na acepção de grupo de países ou regiões, compreensão alargada que, destaque-se, também já estava presente na CQ/1973.

estabelecidos pela legislação nacional ou por acordos internacionais (*critérios de origem*).⁶⁶³

Saber a origem de uma mercadoria, assim, é saber o local onde foi produzida ou recebeu transformação substancial. Se a mercadoria foi extraída do solo, ou produzida integralmente com insumos nacionais, é fácil determinar a origem. Entretanto, quando se ingressa no critério da transformação substancial, aumenta a complexidade do tema, tendo que ser utilizados critérios adicionais, como o da mudança de classificação tarifária, o da agregação de valor, ou outros critérios específicos para determinados tipos de mercadoria, que podem ser adotados de forma individual ou combinada.⁶⁶⁴

As regras de origem são, então, primordiais, como instrumento para determinar o tratamento aplicável a uma mercadoria, seja ele favorável ou desfavorável.⁶⁶⁵

As regras de origem que disciplinam os tratamentos favoráveis são denominadas de **regras de origem preferenciais**, e são empregadas em regimes comerciais autônomos, com concessões tarifárias sem reciprocidade – v.g., Sistema Geral de Preferências (SGP) – ou em regimes contratuais, como os que regem os blocos econômicos de integração regional, a exemplo do MERCOSUL.⁶⁶⁶

⁶⁶³ **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização...**, *op. cit.*, p. 94 (grifos nossos).

⁶⁶⁴ O critério da **mudança de classificação** tarifária é atendido quando a mercadoria resultante do processo produtivo tem classificação diferente da relativa aos insumos, seja no que se refere a capítulo, posição ou subposição, conceitos de que trataremos no subitem 4.3.2 deste estudo, p. 297-305. O critério da **agregação de valor** consiste na relação a ser estabelecida entre o valor dos insumos originários e o do produto final, entre insumos originários e não originários, ou, ainda, na fixação de um patamar máximo para insumos não originários. Os **critérios específicos**, relativos ao processo produtivo, são mais “invasivos”, determinando a forma de produção, o quê, muitas vezes, acaba por obstar inovações tecnológicas. E há ainda critérios “*de minimis*”, ou de **tolerância**, permitindo a utilização de determinados percentuais de insumos não originários, sem que isso afete a origem do produto final – Marcelle de Sousa Gonçalves GOMES, Conceitos e Definições Relacionados às Regras de Origem, in AGUIAR (org.), **Discussões...**, *op. cit.*, p. 13-23. Tais critérios também já estavam presentes na CQ/1973 – **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização...**, *op. cit.*, p. 91-93; e são mencionados, em disciplina mais detalhada do tema, por PARDO CARRERO, *El Origen de las Mercancías y su Incidencia Tributaria*, in PARDO CARRERO (org.), **Incidencia del Origen...**, *op. cit.*, p. 48-67; BASALDÚA, *El Origen de las Mercaderías...*, *op. cit.*, p. 170-198; e INAMA, **Rules of Origin...**, *op. cit.*, p. 4-9.

⁶⁶⁵ No Brasil, o texto do artigo 8º do Decreto-Lei nº 37/1966 expressamente estabelece que “O tratamento aduaneiro decorrente de ato internacional, aplica-se exclusivamente a mercadoria originária do país beneficiário” (*sic*).

⁶⁶⁶ PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 237-238; WITKER, **Las Reglas de Origen...**, *op. cit.*, p. 7-8; e GOMES, Conceitos e Definições..., *op. cit.*, p. 12. Em rigor, não é a regra de origem que é preferencial, mas sim o tratamento outorgado mediante a comprovação da origem.

No caso das regras de origem preferenciais utilizadas em regimes autônomos, o país que, unilateralmente, concede as vantagens – recorde-se, nas hipóteses permitidas pelo GATT, como o SGP – estabelece as regras de origem e a forma de comprovação, geralmente, mediante a emissão de documento denominado Certificado de Origem, por órgãos governamentais ou entidades por eles credenciadas.⁶⁶⁷

As regras de origem preferenciais, em regimes contratuais, como a própria designação sugere, são acordadas pelas partes contratantes, também prevendo, em geral, a emissão de Certificados de Origem por organismo oficial ou por ele autorizado, sem os quais as mercadorias não gozam do tratamento preferencial no país importador. Hoje, há regras de origem preferenciais estabelecidas no MERCOSUL, na União Europeia, no NAFTA, na Comunidade Andina e na ALADI, entre outros.⁶⁶⁸

Regras de origem não preferenciais, por seu turno, destinam-se a normatizar tratamentos que não trazem benefícios, mas sim situações

⁶⁶⁷ Tratamos sobre o SGP no subitem 2.6.3, p. 109. INAMA discorre sobre as regras básicas de origem no SGP e sua administração, fundada no Certificado de Origem Formulário “A”, no transporte direto e em acordos de cooperação administrativa – *Rules of Origin...*, *op. cit.*, p. 174-236 e 531-538.

⁶⁶⁸ Para análise de tais regras, em tratados de livre comércio e processos de integração regional, remetemos a: GOMES, que efetua comparação entre os Regimes de Origem do MERCOSUL, à época disciplinado pela Decisão CMC nº 01, de 06/05/2004; do NAFTA; e da Comunidade Europeia – Conceitos e Definições..., *op. cit.*, p. 24-30; Márcia de Fátima LINS E SILVA, que compara o Regime de Origem da ALADI com o estabelecido em acordo conjunto do MERCOSUL com a Comunidade Andina – Comparação dos Principais Aspectos do Regime de Origem da ALADI com os Regimes de Origem dos Recentes Acordos entre o MERCOSUL e a Comunidade Andina, *in* AGUIAR (org.), **Discussões sobre Regras...**, *op. cit.*, p. 63-69; Carlos Frederico Aguirre CÁRDENAS, que versa sobre tratado de livre comércio entre os Estados Unidos e a Colômbia – *Reglas de Origen en los Tratados de Libre Comercio de los Estados Unidos con Latinoamérica: el Caso Colombiano*, *in* PARDO CARRERO (org.), **Incidencia del Origen...**, *op. cit.*, p. 73-115; Salvador Francisco Ruiz MEDRANO, que analisa o NAFTA – *La Denominación de Origen como Criterio de Origen en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte*, *in* PARDO CARRERO (org.), **Incidencia del Origen...**, *op. cit.*, p. 117-130; Juan José PÉREZ-COTAPOS CONTRERAS, que discute o Tratado de Livre Comércio entre Chile e Colômbia – *El Régimen de Origen en el Tratado de Libre Comercio Chile-Colombia*, *in* PARDO CARRERO (org.), **Incidencia del Origen...**, *op. cit.*, p. 131-146; BASALDÚA, que trata das regras de origem no MERCOSUL – *El Origen de las Mercaderías...*, *op. cit.*, p. 147-207; PELECHÁ ZOZAYA, que também se refere a regras de origem do MERCOSUL – *La Problemática del Origen de las Mercancías en el MERCOSUR*, *in* COTTER (coord.), **Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje al Dr. Juan Patricio...**, *op. cit.*, p. 199-213; e RIJO, que versa sobre a origem das mercadorias na União Europeia – As Fontes Normativas da Origem..., *op. cit.*, p. 87-121. INAMA trata das regras “contratuais” de origem em tratados de livre comércio, na União Europeia e no NAFTA – *Rules of Origin...*, *op. cit.*, p. 234-336. E não são poucas as possibilidades de regras de origem preferenciais, tendo em vista o elevado e crescente número de tratados de livre comércio e processos de integração, em geral, como narramos no item 2.7 deste estudo, p. 113-124.

desfavoráveis, como a aplicação de direitos “*antidumping*” e compensatórios, ou de medidas de salvaguarda, e a imposição de restrições quantitativas.⁶⁶⁹

INAMA aponta como diferença entre as regras preferenciais e não preferenciais que, no caso das primeiras, o comprovado afastamento da origem declarada implica a não concessão do benefício correspondente, enquanto que, no segundo caso, das regras não preferenciais, o simples afastamento da origem declarada não resolve a questão, devendo seguir a verificação da correta origem da mercadoria.⁶⁷⁰

É de se imaginar que, se a origem implica benefício, o importador se esforce em obter a devida certificação. Por outro lado, se é cediço que a mercadoria importada é originária de país/fabricante para o qual vigora uma medida “*antidumping*”, por exemplo, o importador não fará o mínimo esforço para vincular a origem à sua mercadoria, na mais pura manifestação do “*nemo tenetur se detegere*” – “direito de não produzir prova contra si mesmo”.

O GATT/1947 não teve muita preocupação com o tema da origem. E RIJO atribui o “esquecimento” à filosofia inicial do acordo, que privilegiava o multilateralismo, em detrimento de processos de integração regional, encarados como exceção.⁶⁷¹

BASALDÚA endossa o entendimento de que o GATT/1947 se ocupou tangencialmente e somente de um aspecto relativo à origem das mercadorias, e, por certo, não o mais relevante, tendo sido o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) que tratou pioneiramente, de forma sistemática, da determinação dos critérios para atribuir origem às mercadorias.⁶⁷²

⁶⁶⁹ BASALDÚA, *El Origen de las Mercaderías...*, *op. cit.*, p. 162-163; WITKER, *Las Reglas de Origen...*, *op. cit.*, p. 8-9; GOMES, *Conceitos e Definições...*, *op. cit.*, p. 11; e Márcio Luiz Freitas Naves de LIMA, *O Acordo de Regras de Origem e a Rodada Uruguai: O Programa de Trabalho para a Harmonização das Regras de Origem Não-Preferenciais na Organização Mundial do Comércio*, in AGUIAR (org.), *Discussões...*, *op. cit.*, p. 40.

⁶⁷⁰ *Rules of Origin...*, *op. cit.*, p. 1-2.

⁶⁷¹ RIJO menciona que o GATT/1947 tratou de origem apenas no item 2, da Nota Interpretativa ao Artigo VIII, dispondo sobre a exigência de certificado de origem entre os membros apenas quando indispensável – *As Fontes Normativas da Origem...*, *op. cit.*, p. 96-97.

⁶⁷² BASALDÚA destaca a existência de disposições não imperativas sobre origem na Convenção Internacional para Simplificação das Formalidades Aduaneiras, subscrita em Genebra, em 1923, e identifica, no GATT/1947, comando tratando de marcação de origem, no Artigo IX – *La Organización Mundial...*, *op. cit.*, p. 414-415. INAMA identifica, historicamente, disposições sobre origem preferencial no ordenamento britânico, em 1919, e sobre origem não preferencial no ordenamento norte-americano, em 1890, fazendo, ainda, menção ao Artigo IX do GATT/1947, e à disciplina de origem no SGP, pela UNCTAD, desde 1967 – *Rules of Origin...*, *op. cit.*, p. 2-3.

Efetivamente, o CCA/OMA disciplinou, na CQ/1973, regras de origem (Anexo D-1); provas documentais das regras de origem (Anexo D-2); e controle das provas documentais de origem (Anexo D-3). Além das definições trazidas no início deste tópico, o Anexo D-1 apresenta ainda o critério da “transformação substancial”, segundo o qual a origem das mercadorias é determinada considerando como país de origem “... *aquele onde tenha sido efetuada a última transformação ou elaboração substancial considerada suficiente para conferir à mercadoria o seu caráter essencial*”.⁶⁷³

As regras estabelecidas pela CQ/1973, no entanto, estão longe de dar conta da complexidade da matéria, representando apenas um “... *primeiro passo...*”, como afirma BASALDÚA, ou um “... *guia geral...*”, nas palavras de INAMA, para disciplinar em âmbito multilateral as regras de origem.⁶⁷⁴

O **Acordo sobre Regras de Origem**, resultante da Rodada Uruguai, traz, em seus nove artigos, agrupados em quatro partes, a disciplina básica das regras de origem não-preferenciais, esclarecendo, logo ao início, na parte I, que compreende apenas o artigo 1º, que não se aplica à regulação de “... *regimes comerciais contratuais ou autônomos*” versando sobre preferências tarifárias mais amplas que as estabelecidas na cláusula da NMF. Sobre as regras de origem preferencial, limita-se, o acordo, a externar “Declaração Comum sobre Regras de Origem Preferencial”, no Anexo II, dispondo que os membros acordam em assegurar princípios, como o da publicidade, resguardado o sigilo de informações de natureza confidencial; da irretroatividade; da ampla defesa; da celeridade; e da fundamentação das regras de origem em noções positivas, sendo as normas que estabelecem o que não confere origem, excepcionalmente admissíveis. São ainda expressamente referidos os três critérios básicos referentes à transformação substancial.⁶⁷⁵

⁶⁷³ **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização...**, *op. cit.*, p. 94. Tal disposição não foi alterada, na substância, na CQR, que trata de Origem no Anexo “K”, correspondendo, os Capítulos 1, 2 e 3 de tal anexo específico, aos Anexos D-1, D-2 e D-3 da CQ/1973, respectivamente, como reconhece RIJO, *As Fontes Normativas da Origem...*, *op. cit.*, p. 102.

⁶⁷⁴ BASALDÚA destaca ainda que foi elaborado, no CCA/OMA, em 1982, um compêndio relativo a regras de origem difíceis de aplicar e controlar, demonstrando a complexidade do tema – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 419. E INAMA chama a atenção para o baixo índice de harmonização conseguido com a CQ/1973, e para a pouca adesão dos países a suas regras – **Rules of Origin...**, *op. cit.*, p. 3-4.

⁶⁷⁵ Dispõe o item 3, “a”, da declaração contida no Anexo II, na tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994, que: “Os Membros concordam em assegurar que: (a) quando emitirem determinações administrativas de aplicação geral, as exigências a serem cumpridas sejam claramente definidas, particularmente as seguintes: (i)

Afora a declaração contida no referido Anexo II, o Acordo sobre Regras de Origem traz somente disposições sobre **regras de origem não preferenciais**, revelando a preocupação da OMC de que o tema não se constitua em obstáculo desnecessário ao comércio, e, mais especificamente, como destacado ao final do artigo 1º, à aplicação da cláusula da NMF, no âmbito dos Artigos I, II, III, XI e XIII do GATT; a direitos “*antidumping*” e compensatórios, no Artigo VI do GATT; a medidas de salvaguarda, no Artigo XIX do GATT; a exigências de marcação de origem, no Artigo IX do GATT; e a restrições quantitativas discriminatórias ou quotas.⁶⁷⁶

A parte II do acordo é composta pelos artigos 2º e 3º, que tratam do regime de aplicação das regras, respectivamente, antes e após a conclusão do “Programa de Trabalho para a Harmonização de Regras de Origem”, previsto na parte IV (artigo 9º), a ser desenvolvido em conjunto com o CCA/OMA, buscando regras coerentes, “... *objetivas, compreensíveis e previsíveis...*”, fundadas, mormente, em noções positivas, administradas de forma “... *consistente, uniforme, imparcial e razoável...*”, e que “... *não devem ser utilizadas como instrumentos de política comercial*”, acolhendo-se o critério da transformação substancial, a ser pormenorizado pelo Comitê Técnico sobre Regras de Origem, sob os auspícios do CCA/OMA, instituído no artigo 4º do acordo e com funções detalhadas no Anexo I. O mesmo artigo 4º, primeiro comando da Parte III do acordo, cria ainda o Comitê para Regras de Origem, no âmbito da OMC, em estrutura OMC/OMA muito parecida com a que descrevemos no subitem 4.2.2, referente à valoração aduaneira.⁶⁷⁷

Na parte III, artigos 5º e 6º, estabelece-se que os membros devem comunicar à OMC as regras de origem existentes em suas leis e regulamentos

quando for aplicado o **critério de mudança de classificação tarifária**, tal regra de origem preferencial, bem como quaisquer exceções da mesma, deverão especificar claramente as posições ou subposições da nomenclatura tarifária abordados pela regra; (ii) quando for aplicado o **critério de percentagem ad valorem**, o método a ser utilizado no cálculo dessa percentagem deverá ser indicado também nas regras de origem preferenciais; (iii) quando for prescrito o **critério de operação de fabricação ou processamento**, a operação que confere origem preferencial deverá ser especificada com precisão” (sic) (grifos nossos).

⁶⁷⁶ O acordo estende, ainda, a aplicação das regras não preferenciais que disciplina aos casos de compras do setor público e estatísticas comerciais. Como informa RIJO, acabou prevalecendo a posição da União Europeia, opondo-se à pretensão norte-americana de consagrar no texto final do Acordo sobre Regras de Origem uma disciplina jurídica para a origem preferencial – As Fontes Normativas da Origem..., *op. cit.*, p. 100.

⁶⁷⁷ Subitem 4.2.2, p. 232. M. L. F. N. LIMA trata a respeito das evoluções do “Programa de Trabalho para a Harmonização de Regras de Origem”, informando que houve progresso significativo até a Conferência Ministerial de Doha/2001, quando as negociações passaram a caminhar a passos lentos – O Acordo de Regras de Origem..., *op. cit.*, p. 42-43.

internos, assim, como eventuais alterações, possibilitando exame por parte do Comitê para Regras de Origem.⁶⁷⁸

E, nos artigos 7º e 8º, por fim, remetem-se os procedimentos de consulta e os contenciosos ao Entendimento sobre Solução de Controvérsias da OMC. Como o tema é novo, e, ainda, pouco explorado, cabe mencionar que somente sete casos foram submetidos ao mecanismo de solução de controvérsias, mencionando o “Acordo sobre Regras de Origem” na requisição de consultas.⁶⁷⁹

O Acordo sobre Regras de Origem da OMC acabou sendo complementado, em 1999, pelas disposições do Anexo Específico “K” da Convenção de Quioto Revisada, que dispuseram sobre regras de origem, em geral (Capítulo 1), provas documentais de origem (Capítulo 2), e controle das provas documentais de origem (Capítulo 3).⁶⁸⁰

⁶⁷⁸ O Brasil notificou à OMC, logo após o acordo, em 1996, que não possuía legislação interna tratando de regras de origem não preferenciais, como atestam MACEDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 88; e M. L. F. N. LIMA, O Acordo de Regras de Origem..., *op. cit.*, p. 40-41. O Brasil só passou a tratar da matéria em suas leis internas em 2011, com a edição da Lei nº 12.546, de 14/12/2011, que estabeleceu extensa disciplina das regras de origem não preferenciais, nos artigos 28 a 44, permitindo, ainda, no artigo 45, sua complementação, por meio de normas emitidas pela Secretaria da Receita Federal, do Ministério da Fazenda, e pela Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, no âmbito de suas respectivas competências.

⁶⁷⁹ **DS 85** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 111** (Estados Unidos x Argentina), **DS 151** (Estados Unidos x Comunidade Europeia), **DS 243** (Estados Unidos x Índia), **DS 342** (China x Canadá), **DS 384** (Estados Unidos x Canadá), e **DS 386** (Estados Unidos x México). Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandado e depois o demandante. As informações sobre os casos estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm?id=A14>. A OMC divulga ainda índice analítico, com menção a casos submetidos ao mecanismo de solução de controvérsias, relativos ao Acordo sobre Regras de Origem, artigo por artigo, disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/roi_e.htm>. Ambos os acessos em: 03 jul. 2016. MACEDO apresenta ainda um precedente – Laudo Arbitral – do MERCOSUL, sobre regras de origem preferenciais, relativo à controvérsia apresentada pelo Uruguai em face da Argentina, sobre “... *restrições de acesso ao mercado argentino de bicicletas de origem uruguaia*”, identificando que a falha, por parte da Argentina, na condução do processo de investigação de origem, foi determinante para a decisão favorável ao Uruguai – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 96-100.

⁶⁸⁰ O Capítulo 1 traz três definições – de “critério da transformação substancial”, de “país de origem das mercadorias” e de “regras de origem” – aqui já mencionadas. No mais, apresenta as regras de origem para “mercadorias inteiramente obtidas” no país, o que não apresenta maiores dificuldades, e para os casos de intervenção de mais de um país no processo produtivo, mediante transformação substancial, estabelecendo vínculo com a Convenção do Sistema Harmonizado, da OMA, que analisaremos no subitem 4.3.2, p. 297-305, e permitindo o emprego de critério de percentagem “*ad valorem*”, detalhando operações que não devem ser consideradas como transformação, e casos particulares de atribuição de origem. No Capítulo 2, sobre provas documentais, são estabelecidas cinco definições, que permitem, por exemplo, distinguir o Certificado de Origem – documento no qual a autoridade competente certifica que a mercadoria é originária de determinado país – dos chamados “certificados de denominação regional”, que atestam que as mercadorias atendem a determinadas condições para se beneficiar de uma denominação própria, *v.g.*, “champanhe”, “vinho do porto” e “queijo parmesão”. O mesmo capítulo relaciona, ainda, casos de dispensa de Certificado de Origem, e dispõe sobre modelo de

No entanto, como os anexos específicos da CQR, e seus capítulos, são de adesão facultativa, poucos países, até o momento, acordaram em obrigar-se por suas disposições.⁶⁸¹

Ademais, por não contar com mecanismo de solução de controvérsias tão eficaz quanto o da OMC, a OMA tem dificuldades maiores em impor suas decisões aos membros.⁶⁸²

Por isso é importante que as duas organizações continuem cooperando na busca de normatização mais detalhada do tema, já estando, os pilares de tal cooperação, plasmados no Acordo sobre Regras de Origem da OMC, que prevê estrutura dúplice de comitês, a exemplo da existente para valoração aduaneira; encontrando-se, os comitês técnicos, sob os auspícios da OMA, e aqueles com preocupações mais amplas, que incluem aspectos comerciais, no âmbito da OMC. Tal combinação, assegurada no acordo multilateral resultante da Rodada Uruguai, permite que as normatizações regularmente emanadas dos dois foros possam gozar de tutela pelo mecanismo de solução de controvérsias da OMC.

É relevante que sejam agregadas, derradeiramente, breves observações sobre dois temas que adquirem crescente relevância em matéria de origem. O primeiro foi por nós aventado no subitem 4.2.4, quando discorremos sobre medidas “*antidumping*”: trata-se da “*circumvention*”. E o segundo deriva do crescente número de acordos regionais: a “acumulação de origem”.⁶⁸³

formulário, que é apresentado em apêndice. Por fim, no Capítulo 3, após a apresentação de definições, estabelece-se a disciplina para assistência entre as administrações aduaneiras, para exercer controle sobre as certificações emitidas, por amostragem, ou em caso de dúvida sobre autenticidade/exatidão. Para detalhamento das disposições dos capítulos 1 a 3 do Anexo Específico “K” da CQR, remete-se a RIJO, As Fontes Normativas da Origem..., *op. cit.*, p. 102-113.

⁶⁸¹ Dos 103 países que aderiram à CQR, apenas 18 aceitaram obrigar-se pelas disposições do Anexo Específico “K”, 16 deles com acolhida integral dos três capítulos – Azerbaijão, Camarões, Costa do Marfim, Gabão, Cazaquistão, Madagascar, Malawi, Nigéria, Noruega, Papua Nova Guiné, Senegal, Suíça, Togo, Uganda, Ucrânia, Zimbábue – e 2, com acolhida parcial: Egito, com reservas a disposições do Capítulo 2, e Filipinas, com reservas nos Capítulos 2 e 3. Apesar de baixo o número de partes vinculadas pelo Anexo Específico, foi superado o “*quorum*” necessário para entrada em vigor, estabelecido no artigo 18, 3, da CQR, de cinco países. Dados disponíveis em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/~media/B14C72DBCEFF4BDD94BEC5F8B4B3B7DF.ashx>>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁶⁸² BASALDÚA revela ainda outro fator importante para a dificuldade de regulamentação de origem no âmbito da OMA, afirmando que, ao que tudo indica, países desenvolvidos preferem que a questão das regras de origem seja debatida e aprofundada no âmbito da OMC, com todas as implicações de política comercial em jogo, à diferença do âmbito mais técnico da OMA – **La Organización Mundial...**, *op. cit.*, p. 419.

⁶⁸³ Subitem 4.2.4, p. 257-258.

A questão da “*circumvention*” deve ser analisada à luz das regras de origem não preferenciais, no âmbito da OMC, pois os países podem estar elidindo a aplicação de mecanismos de defesa comercial, dificultando a identificação da verdadeira origem da mercadoria, ou, por outro lado, efetivamente, estarem alterando o processo produtivo, afetando legitimamente a origem da mercadoria. No primeiro caso, teríamos uma situação típica de extensão da medida de defesa comercial. No segundo, uma operação de importação regular, diferente daquela que foi objeto da medida de defesa comercial. Há que se ter, assim, cautela na investigação do que efetivamente está a ocorrer, no caso que as autoridades aduaneiras estiverem concretamente a analisar.⁶⁸⁴

A “acumulação de origem” consiste em uma regra específica de origem, por meio da qual um insumo importado de determinado país pode ser considerado como de produção local, no país exportador que goze de preferências tarifárias, podendo haver acumulação de materiais originários e acumulação total de origem. No caso de acumulação de materiais originários, os materiais produzidos em um membro de um processo de integração serão considerados originários de outro membro, quando incorporados em um produto. A acumulação total de origem, por sua vez, leva em conta todas as etapas de produção regional de uma mercadoria, que se podem dar em vários países participantes do processo de integração, e não considera somente a última fase.⁶⁸⁵

Além do Acordo sobre Regras de Origem, aqui detalhado, e dos outros acordos resultantes da Rodada Uruguai, arrolados no início deste tópico, merece também menção o Acordo de Facilitação Comercial – TFA, aprovado em Bali, em

⁶⁸⁴ M. L. F. N. LIMA apresenta exemplo no qual uma mercadoria, objeto de “*dumping*” condenável praticado pelo país “A”, constitui um produto intermediário em processo de industrialização, no país “B”, no qual se obtém o produto final, exportado para o país “C”, onde restaria, em tese, obstada a aplicação de direitos “*antidumping*”, e narra que os Estados Unidos defendem, no caso, o afastamento das regras de origem não preferenciais. Entretanto, sustenta que, devido à complexidade do tema, ainda é muito cedo para que se possa manifestar conclusivamente sobre os efeitos da obrigatoriedade de aplicação das regras de origem nos casos de “*dumping*” – O Acordo de Regras de Origem..., *op. cit.*, p. 46-47.

⁶⁸⁵ Carlos Wagner Magalhães LINS, Acumulação de Origem, *in* AGUIAR (org.), **Discussões...**, *op. cit.*, p. 71-78. LINS acrescenta, ainda, exemplos de ambas as categorias de acumulação nas regras de origem do MERCOSUL, mas destaca as dificuldades que envolvem o rastreamento dos custos durante o processo de verificação e controle pelas aduanas. PARDO CARRERO traz, ainda, exemplo de previsão de regra de acumulação na legislação da Comunidade Andina – *El Origen de las Mercancías...*, *op. cit.*, p. 57.

2014, que ainda aguarda o número de ratificações necessário para a sua entrada em vigor, como expusemos no subitem 2.9.3.⁶⁸⁶

O TFA constitui um instrumento para a redução de custos e a fluidez no comércio internacional, mormente no que se refere à disciplina de aspectos não tarifários, como liberdade de trânsito (Artigo V do GATT), formalidades de importação e exportação (Artigo VIII do GATT), e publicidade (Artigo X do GATT). Mas, no que se refere ao Artigo VIII do GATT, percebe-se ainda a presença de temas tributários.

Desde 1947, dispõe o GATT, em seu Artigo VIII, 1, que as taxas e encargos de qualquer natureza exigidos em adição aos direitos aduaneiros devem ser limitadas ao custo aproximado dos serviços prestados, e não devem constituir formas de protecionismo, devendo ainda ser reduzidos em quantidade/diversidade e simplificados os procedimentos para sua aplicação. Como exemplos de tais taxas e encargos, o mesmo artigo, em seu parágrafo 4, relaciona, entre outros, aqueles sobre licenças, controles de câmbio, serviços de estatística, emissão de certificados, análises e verificações, inspeção sanitária e desinfecção.

Ao disciplinar tais disposições, ainda que de forma pouco incisiva, o artigo 6º do TFA centra suas preocupações na publicação prévia da previsão normativa para a cobrança, estabelecendo valores, responsáveis e forma de pagamento.

4.3 TRATADOS NO ÂMBITO DA OMA

4.3.1 Roteiro da análise

Recorde-se que a Organização Mundial de Aduanas (OMA), nome de trabalho adotado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), disciplina, ao lado da OMC, o comércio internacional, mas de forma restrita à temática aduaneira, na qual vem contribuindo, nas últimas décadas, para a paulatina uniformização dos regimes e procedimentos.⁶⁸⁷

Como principais instrumentos de uniformização de regimes e procedimentos aduaneiros, identificamos a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias e a Convenção Internacional para

⁶⁸⁶ Subitem 2.9.3, p. 141.

⁶⁸⁷ Como exposto nos itens 2.5, p. 100-102; e 2.9, p. 136-143.

Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros – Convenção de Quioto Revisada. Por isso, reservamos, a seguir, subitens específicos para esses tratados internacionais.

Entretanto, ademais de tais avenças, merecem destaque também alguns tratados, celebrados no âmbito da OMA, que representam impacto indireto na disciplina do imposto de importação, sobre os quais trataremos ao final, no subitem 4.3.4.⁶⁸⁸

4.3.2 A linguagem do comércio internacional: o Sistema Harmonizado

Um dos principais desafios para o comércio internacional sempre foi o de romper a barreira das frequentes diferenças de idioma entre o país exportador e o país importador, permitindo uma identificação internacional individualizada das mercadorias, e possibilitando o estabelecimento preciso e a pactuação internacional de tratamentos tarifários e de restrições à importação ou à exportação, além da confecção de estatísticas de comércio exterior.

Para impor restrições tarifárias e não tarifárias, ou mesmo para fins estatísticos, era necessário confeccionar extensas listas de mercadorias, com pretensão exaustiva, individualizando os tratamentos aplicáveis, v.g., alíquotas, necessidades de autorizações ou licenças de importação ou exportação, e exigências administrativas.

Como narra BASALDÚA, tais listas eram confeccionadas sob os mais diversos critérios, com ordem simplesmente alfabética, ou, mais cientificamente, tomando em conta o reino ao qual pertenciam as mercadorias – animal, vegetal ou mineral – ou seu grau de elaboração – produtos naturais, semielaborados ou elaborados/industrializados – e conformaram as denominadas “nomenclaturas”, que, após agregação dos valores exigidos a título de importação, eram qualificadas como “tarifas”.⁶⁸⁹

⁶⁸⁸ Subitem 4.3.4, p. 311-314.

⁶⁸⁹ **MERCOSUR y Derecho**..., *op. cit.*, p. 417. Recorde-se que a origem das tarifas, ainda que com descrição mais rudimentar das mercadorias, remonta à Tarifa de Palmyra, gravada em uma pedra – de aproximadamente 175 cm x 480 cm – em grego e aramaico, e ordenada por lei de 18 de abril de 137 d.C., pois os direitos aduaneiros, anteriormente, eram exigidos nos mesmos patamares para todas as mercadorias, não demandando individualização – ASAKURA, **World History**..., *op. cit.*, p. 68-73, com foto e transcrição das inscrições da pedra, em inglês – p. 70-73.

Nomenclatura (tarifária), assim, é uma lista exaustiva de mercadorias de todas as naturezas enumeradas em certa ordem, como sinteticamente definem BERR e TRÉMEAU.⁶⁹⁰

O fato de os distintos países ordenarem e agruparem as mercadorias sob critérios não uniformes, no entanto, tornava as nomenclaturas pouco úteis para a disciplina internacional, mesmo para confecção de estatísticas. A Bélgica, de 1831 a 1854, fez uso de nomenclatura, para fins estatísticos, contendo três posições – matéria-prima, artigos primários e artigos manufaturados – sendo, naquele país, realizada, em 1853, a primeira conferência internacional sobre estatísticas de comércio.⁶⁹¹

Na segunda metade do século XIX e no início do século passado, houve diversos eventos internacionais para negociação de uma nomenclatura internacionalmente aceita, ainda com preocupações estatísticas, destacando-se os encontros realizados em Haia (1869), São Petersburgo (1872), Budapeste (1876), Paris e Washington (1889), e Milão (1906), que culminaram na Convenção Internacional para uma Nomenclatura Estatística Uniforme, celebrada em 1913, por 29 países, em Bruxelas, e, por isso, denominada também de “Convenção de Bruxelas de 1913”.⁶⁹²

Longe de Bruxelas, mas encurtando a distância, no que se refere ao tema, foi realizada em Santiago, em 1923, a Conferencia Internacional Americana, na qual

⁶⁹⁰ Adaptação de: “*Une nomenclature tarifaire se présente comme une liste exhaustive de produits de toute nature énumérés dans un certain ordre*” – **Le Droit Douanier...**, *op. cit.*, 107. O Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais, da OMA, define nomenclatura tarifária – “*tariff nomenclature*”/“*nomenclature tarifaire*” – como “... todo sistema de classificação e codificação introduzido pela administração nacional ou por Uniões Aduaneiras ou Econômicas, para designar mercadorias ou grupos de mercadorias relacionadas para fins de aplicação da tarifa aduaneira”. Tradução livre dos idiomas originais, inglês e francês, que dispõem, respectivamente: “... any classification and coding system introduced by national administrations or Customs or Economic Unions to designate commodities or groups of related commodities for Customs tariff purposes”; e “... tout système de classement et de codification mis en oeuvre par une administration nationale ou une union douanière ou économique pour désigner aux fins du tarif douanier des marchandises ou des groupes de marchandises associées” – OMA, **Glossary...**, *op. cit.*; e **Glossaire...**, *op. cit.*

⁶⁹¹ BASALDÚA, **MERCOSUR y Derecho...**, *op. cit.*, p. 418; PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 216; Cesar Olivier DALSTON, **Classificando Mercadorias: uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias**, p. 180-182; e João dos Santos BIZELLI, **Classificação fiscal de mercadorias**, p. 13.

⁶⁹² A nomenclatura presente na “Convenção de Bruxelas de 1913” deriva da utilizada pelo Império Austro-Húngaro, a partir de 1892, e continha 186 itens, dispostos em cinco grupos: animais vivos; alimentos e bebidas; matérias-primas ou simplesmente preparadas; produtos manufaturados; e ouro e prata, conforme narram PARDO CARRERO, **Tributación...**, *op. cit.*, p. 216; DALSTON, **Classificando Mercadorias...**, *op. cit.*, p. 182; e BIZELLI, **Classificação fiscal...**, *op. cit.*, p. 13-14.

foi celebrada a “Convenção sobre a Uniformidade da Nomenclatura para a Classificação de Mercadorias”, que estabeleceu, em seu artigo 1º, que as partes contratantes acordavam “... *em empregar a nomenclatura de Bruxelas de 1913 em suas estatísticas de comércio internacional, tanto exclusivamente quanto como complemento para outros sistemas*”.⁶⁹³

As preocupações relativas à nomenclatura, àquela altura, já abstraíam o caráter meramente estatístico, destacando, ASAKURA, como principal resultado da Conferência da Liga das Nações, realizada em 1927, a compilação da “... *primeira nomenclatura tarifária aduaneira internacional*”, conhecida como **Nomenclatura de Genebra**. A partir da compilação, foi preparada, por um comitê de especialistas, uma minuta de nomenclatura aduaneira, cuja versão final foi completada em 1931 e revisada em 1937. Apesar do colapso da Liga das Nações, a Nomenclatura de Genebra, composta por 991 posições, agrupadas em 86 capítulos, reunidos em 21 Seções, por sua originalidade, constituiu a base para todas as importantes nomenclaturas regionais e internacionais subsequentes, registrando o verdadeiro nascimento da nomenclatura aduaneira internacional.⁶⁹⁴

E os esforços de uniformização da nomenclatura aduaneira ganharam novo impulso, inicialmente, em 1948, no âmbito do grupo de estudos que buscava elaborar uma tarifa comum para a União Aduaneira Europeia, tendo por base a Nomenclatura de Genebra; e, posteriormente, com extensão internacional do universo de aplicação do estudo, em 15/12/1950, mediante a celebração de convenção, em Bruxelas – “Convenção sobre a Nomenclatura para a Classificação das Mercadorias nas Tarifas Aduaneiras”, simultânea a outras duas convenções,

⁶⁹³ O texto da convenção, com seus cinco sintéticos artigos, está disponível em: <<https://www.loc.gov/law/help/us-treaties/bevans/m-ust000002-0410.pdf>>, acesso em: 03 jul. 2016. Os 18 países participantes foram Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Colômbia, Cuba, El Salvador, Equador, Estados Unidos, Guatemala, Haiti, Honduras, Nicarágua, Panamá, Paraguai, República Dominicana, Uruguai e Venezuela. O Brasil incorporou o texto da convenção a seu ordenamento nacional pelo Decreto nº 4.842-A, de 31/07/1924.

⁶⁹⁴ Tanto que a Nomenclatura de Bruxelas, de 1913, caiu em desuso, tomando seu lugar a “Lista Mínima de Mercadorias para Estatísticas Internacionais de Comércio”, de 1938, já baseada na Nomenclatura de Genebra – **World History...**, *op. cit.*, p. 276. No mesmo sentido: MACEDO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 51-52; e DALSTON, **Classificando Mercadorias...**, *op. cit.*, p. 182. BASALDÚA apresenta como deficiências da Convenção de Genebra a falta de inclusão de “plásticos” e a ausência de um mecanismo de revisão que a mantivesse atualizada, mas revela, no mesmo sentido dos demais, que “... *é considerada a primeira nomenclatura tarifária moderna*”. Sobre a Nomenclatura estatística de Bruxelas, de 1913, BASALDÚA informa, ainda, que foi usada como base para elaborar a “lista mínima” de 1938, e, após revisão, já no âmbito da Organização das Nações Unidas, de 1948 a 1950, deu origem à “Classificação Uniforme para o Comércio Internacional” (CUCI) – **MERCOSUR y Derecho...**, *op. cit.*, p. 418-419.

uma, sobre valoração para fins aduaneiros – “Definição de Valor de Bruxelas”, e outra, sobre a criação do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA). A convenção sobre nomenclatura, depois de revisada, entrou em vigor, em 11/09/1959, e ficou inicialmente conhecida como **Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas** (NAB), denominação que permaneceu até 1974, quando foi alterada para “**Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira**” (NCCA), a fim de evitar confusões com a nomenclatura elaborada no âmbito da Comunidade Europeia, também sediada em Bruxelas. Corrigindo deficiência da Convenção de Genebra, a convenção nascida com o CCA previu mecanismo de atualização, instituindo um “Comitê de Nomenclatura”.⁶⁹⁵

A partir da década de setenta do século passado, passa um grupo de estudos, no âmbito do CCA, a concentrar-se em “casar” a nomenclatura aduaneira existente no âmbito da organização, já utilizada pelos países, mundialmente, com a nomenclatura estatística consolidada no seio da Organização das Nações Unidas – a “Classificação Uniforme para o Comércio Internacional” (CUCI), e outras nomenclaturas, v.g., de transporte.⁶⁹⁶

Desse feliz matrimônio resultou o “**Sistema Harmonização de Designação e Codificação de Mercadorias**”, ou, simplesmente, “Sistema Harmonizado” (SH), instituído por convenção celebrada em Bruxelas, em 14/06/1983, durante a 61ª e a 62ª sessões do CCA, que substituiu a NCCA e serviu de parâmetro para revisão da CUCI. A Convenção, com seu protocolo de emenda, de 24/06/1986, entrou em vigor em 01/01/1988.⁶⁹⁷

⁶⁹⁵ BASALDÚA, *MERCOSUR y Derecho...*, op. cit., p. 419-420; DALSTON, *Classificando Mercadorias...*, op. cit., p. 183-184; TREVISAN, A influência e a aplicação dos tratados..., op. cit., p. 321; e BIZELLI, que descreve que a NCCA mantinha o agrupamento de mercadorias em 21 Seções, que desmembrava em 99 capítulos, com 1.011 posições, Notas Legais e 4 Regras Gerais Interpretativas que fixavam os princípios em matéria de classificação, e era ainda complementada por elementos destinados a facilitar sua utilização, como Notas Explicativas – **Classificação fiscal...**, op. cit., p. 14-16.

⁶⁹⁶ BASALDÚA, que informa, ainda, que, com a CUCI, conviviam outros 17 sistemas de classificação para fins estatísticos, usados internacionalmente, o que dificultava a visão da realidade do intercâmbio internacional de mercadorias, demandado difíceis correlações – *MERCOSUR y Derecho...*, op. cit., p. 421; Diego Gómez CASTAÑO, que endossa a possibilidade de uma mercadoria ter, à época, até 17 designações e códigos diferentes – *Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*, in PARDO CARRERO (org.), *El Derecho Aduanero en...*, op. cit., p. 245; DALSTON, *Classificando Mercadorias...*, op. cit., p. 183-185; BIZELLI, *Classificação fiscal...*, op. cit., p. 18-19; e MACEDO, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 52.

⁶⁹⁷ BASALDÚA, *MERCOSUR y Derecho...*, op. cit., p. 421-422; e CASTAÑO, *Sistema Armonizado...*, op. cit., p. 245. DALSTON narra, ainda, que, por imposição do CCA, a convenção do SH não poderia ter seu início de vigência estabelecido antes de 01/01/1987, para que houvesse tempo suficiente para as ratificações e para adaptação das partes – *Classificando Mercadorias...*, op.

O Sistema Harmonizado é uma nomenclatura estruturada sistematicamente, buscando assegurar a classificação uniforme das mercadorias no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, com 1.244 posições, várias delas divididas em subposições de um travessão – primeiro nível – ou de dois travessões – segundo nível – formando aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.⁶⁹⁸

A Convenção do SH tem 20 artigos, figurando definições, como a de “sistema harmonizado”, “nomenclatura pautal”, ou tarifária, e “nomenclaturas estatísticas” já no primeiro. E o segundo presta-se somente a dizer que o Anexo, com as Regras Gerais Interpretativas (RGI) e os textos da nomenclatura, é parte integrante da Convenção.⁶⁹⁹

cit., p. 186-187. E BIZELLI traz breve indicação das diferenças entre a NCCA e o SH – **Classificação fiscal**..., *op. cit.*, p. 21-23. No Brasil, a Convenção do SH foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988.

⁶⁹⁸ Os capítulos são ordenados, grosso modo, de acordo com o grau de interferência humana na elaboração das mercadorias. A título ilustrativo, enquanto o Capítulo 01 trata de animais vivos, o Capítulo 97, último, abriga os objetos de arte, de coleção e antiguidades. A nomenclatura tem 96 capítulos, tendo sido reservado o Capítulo 77 para utilização futura, no SH, e os capítulos 98 e 99, para utilização futura, pelas partes contratantes da Convenção. O código 0807.11, *v.g.*, corresponde a melancias. Dessa informação, abstrai-se que a mercadoria classifica-se no Capítulo 08 – frutas; cascas de cítricos e de melões; e na posição 0807 – melões, melancias e mamões, frescos. O quinto dígito do código (0807.1) indica a subposição de primeiro nível dentro da posição 0807. A inexistência de sexto dígito indica que a subposição de primeiro nível é aberta, e que há, obrigatoriamente, desdobramento em subposição de segundo nível. Caso o sexto dígito fosse igual a zero (*v.g.*: 0807.20 – mamões), a subposição de primeiro nível não se desdobraria, sendo representada apenas por um travessão (–) e denominada subposição de primeiro nível fechada. Por sua vez, o sexto dígito diferente de zero (0807.11), só existente quando a subposição de primeiro nível é aberta, configura a subposição de segundo nível, representada por dois travessões (– –) – TREVISAN, A influência e a aplicação dos tratados..., *op. cit.*, p. 322; e A revisão aduaneira de classificação..., *op. cit.*, p. 360.

⁶⁹⁹ A **RGI nº 1** dispõe, em síntese, que a classificação de uma mercadoria não deve ser influenciada pelos títulos das seções ou capítulos, devendo a busca da classificação ser efetuada pelo texto das posições e notas de seção e de capítulo. Tal regra é constantemente ignorada pelo público leigo, que imagina, por exemplo, que o Capítulo 01, intitulado “Animais Vivos”, contém todos os animais vivos, quando os peixes vivos, por exemplo, estão classificados no Capítulo 03, na posição 0301. A **RGI nº 2** trata de situações onde: (a) a mercadoria esteja incompleta/inacabada, ou desmontada/por montar, dispondo que tais características não afetam a classificação se presentes as **características essenciais** da mercadoria completa/acabada/montada; e (b) uma matéria esteja misturada ou associada a outras matérias, ou uma mercadoria seja constituída apenas parcialmente por uma matéria, dispondo que tais produtos **misturados ou compostos** classificam-se de acordo com a **RGI nº 3**, que, por sua vez, trata das situações de aparente **abundância** de posições corretas. A abundância é aparente, porque, para toda mercadoria existente ou que ainda existirá, há uma e tão somente uma classificação correta, que deve ser encontrada: (a) a partir da **posição considerada mais específica**, e, se as posições forem igualmente específicas, ou se referirem a parte das matérias constitutivas de um produto misturado/composto, ou a componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, (b) a

Para assegurar a atualização e a uniforme interpretação da Convenção, é criado o **Comitê do SH**, no âmbito do CCA/OMA, ao qual se reservam importantes funções, como a de apresentar os projetos de emenda à Convenção e redigir Notas Explicativas, Pareceres de Classificação e outros pareceres para interpretação do SH, bem como Recomendações, visando a assegurar a interpretação e a aplicação uniformes do SH.⁷⁰⁰

partir da matéria ou artigo que lhes confira a **característica essencial**, mas, caso não seja possível realizar essa determinação, a classificação deve se dar (c) pela posição situada em **último lugar na ordem numérica**, entre as suscetíveis de, validamente, tomarem-se em consideração. Se a terceira regra trata da aparente abundância, a **RGI nº 4** versa sobre a situação oposta, de aparente **carência** de posição correta, e dizemos aparente pelo mesmo motivo aqui já externado, de que toda mercadoria possui uma classificação, devendo, no caso da aparente carência, ser classificada a mercadoria na posição correspondente aos artigos mais semelhantes. Essas quatro regras já seriam suficientes para determinar a correta posição – primeiros quatro dígitos do código SH – mas entendeu-se importante disciplinar, na **RGI nº 5**, o tratamento a ser dado à classificação de estojos e embalagens que acompanham a mercadoria, sendo que, no caso de (a) estojos suscetíveis de uso prolongado, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, a classificação segue a da mercadoria, desde que o estojo seja do tipo normalmente com esta vendido e que não confira ao conjunto **característica essencial**; e (b) embalagem do tipo normalmente utilizado para o acondicionamento da mercadoria, a classificação segue a da mercadoria, embora não seja obrigatória a disposição se as embalagens forem claramente suscetíveis de utilização repetida. Por fim, a **RGI nº 6** nada mais é do que o refazimento do processo para, depois de identificada a posição correta, possa-se encontrar a subposição de primeiro nível correta (quinto dígito), e, depois de encontrada a subposição de primeiro nível correta, a subposição de segundo nível correta (sexto dígito). Assim, a classificação de uma mercadoria deve, obrigatoriamente, ser efetuada identificando-se, inicialmente, qual a posição correta, para, na sequência, verificar, entre as subposições de primeiro nível de tal posição, caso existam, qual o quinto dígito da classificação, e, por último, encontrar, entre as subposições de segundo nível que resultam do eventual desmembramento da subposição de primeiro nível identificada como correta, qual o sexto dígito. Qualquer ruptura dessa ordem revela ignorância ou descumprimento das regras do SH. Sobre as RGI, remete-se ainda a CASTAÑO, *Sistema Armonizado...*, *op. cit.*, p. 250-263; DALSTON, *Classificando Mercadorias...*, *op. cit.*, p. 421-450; e BIZELLI, *Classificação fiscal...*, *op. cit.*, p. 69-101.

⁷⁰⁰ Conforme artigos 6º e 7º da convenção. Pelo artigo 8º, as emendas devem ser aprovadas pelo CCA, e as notas, pareceres, recomendações e demais atos do Comitê do SH serão submetidos ao CCA apenas se solicitado por uma parte contratante, nos dois meses seguintes à apresentação do ato na sessão do Comitê. O Comitê do SH já produziu cinco emendas, contendo atualizações ao SH, aprovadas em 1992, 1997, 2002, 2007 e 2012, devendo a sexta emenda entrar em vigor em 01/01/2017. No Brasil, o Decreto nº 766, de 13/03/1993, que incorporou à legislação brasileira a primeira emenda, dispôs, em seu artigo 2º, que as emendas subsequentes seriam aprovadas diretamente pelo Secretário da Receita Federal, do Ministério da Fazenda. E assim ocorreu, tendo a última alteração, a Quinta Emenda do SH, sido aprovada pela Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal do Brasil – IN RFB nº 1.202, de 19/10/2011. O Comitê, nestes quase trinta anos, produziu ainda vasto material, sempre nos idiomas utilizados pelo CCA/OMA, inglês e francês, como Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – e pareceres de classificação. Tais materiais são periodicamente traduzidos para o português, e publicados, no Brasil, por normas infralegais. A primeira tradução das NESH foi efetuada, no Brasil, pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, que autorizou, em seu artigo 2º, que as traduções subsequentes fossem veiculadas em diplomas de hierarquia inferior. A última tradução das NESH publicada em língua portuguesa consta da IN RFB nº 1.260, de 20/03/2012, e a última publicação dos pareceres traduzidos foi efetuada pela IN RFB nº 1.459, de 28/03/2014, estando a coletânea de pareceres integralmente disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/pareceres-de-classificacao-da-oma>>, acesso em: 03 jul. 2016.

As partes da convenção comprometem-se a alinhar suas nomenclaturas tarifárias e estatísticas ao SH, utilizando integralmente as classificações nos seis dígitos acordados internacionalmente, e as Regras Gerais Interpretativas (RGI), sendo permitida a inclusão de dígitos adicionais, subdividindo a classificação de forma mais detalhada.⁷⁰¹

É com base em tal permissão que os países e os blocos regionais utilizam dígitos adicionais em suas nomenclaturas. A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), por exemplo, acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito).⁷⁰²

Pode-se afirmar que, hoje, a quase totalidade das operações de comércio exterior é realizada com a utilização da nomenclatura do SH, e que a importância do sistema se estende, inclusive, à legislação interna dos países, no tratamento de tributos que sequer são relacionados à importação ou à exportação.⁷⁰³

⁷⁰¹ Conforme artigo 3º da Convenção. E, nos artigos 4º e 5º, estão presentes os já tradicionais tratamentos especiais e diferenciados para países em desenvolvimento, com prazos adicionais, permissão temporária de aplicação parcial e previsão de assistência técnica.

⁷⁰² O preenchimento dos dois dígitos com zero revela ausência de desdobramento regional. Aos desdobramentos da NCM não correspondem travessões, mas afastamentos progressivamente maiores da margem esquerda do texto, proporcionais ao nível hierárquico. A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de Notas Complementares e de duas Regras Gerais Complementares – RGC às seis RGI do SH: a **primeira** para, da mesma forma que a RGI nº 6, estabelecer que, depois de determinados os seis dígitos iniciais, deve ser determinado o sétimo, correspondente ao item, para só então ser identificado, entre as opções restantes, o oitavo dígito, subitem; e a **segunda**, para disciplinar a faculdade estabelecida na RGI nº 5-b, transformando-a em obrigatoriedade de classificação individualizada, no caso de embalagens suscetíveis de utilização repetida submetidas aos regimes de admissão temporária ou exportação temporária, devendo as embalagens seguir o regime de classificação das mercadorias nos demais casos. A NCM substitui, no Brasil, a partir de 01/01/1995, a antiga Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM, que acrescia quatro dígitos aos seis do código SH. BERR e TRÉMEAU registram que também a Tarifa Integrada das Comunidades Europeias – TARIC tomou por base o SH – **Le Droit Douanier...**, *op. cit.*, p. 109. CASTAÑO informa que a Nomenclatura Tarifária Comum da Comunidade Andina de Nações (NANDINA) tem como base o SH, agregando um sétimo e um oitavo dígitos – *Sistema Armonizado...*, *op. cit.*, p. 264-265.

⁷⁰³ ASAKURA, em 2002, revelava que o SH já contava com 106 partes contratantes, mas era usado por 180 países ou economias, no mundo, feito jamais atingido por nenhuma outra convenção na área aduaneira e tarifária – **World History...**, *op. cit.*, p. 305. MACEDO afirmava, ainda em 2005, que 99% do comércio internacional utilizava a “... *linguagem merceológica...*” do SH em suas importações e exportações – **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 53. PARDO CARRERO registrava, em 2009, que o SH era usado em 98% do comércio internacional, seguindo os números indicados pelo CCA/OMA – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 221. No sítio eletrônico da Organização Mundial de Aduanas, informa-se que a Convenção do SH tem 154 partes – 153 mais a União Europeia – mas que o SH é aplicado por 207 países, territórios ou uniões aduaneiras ou econômicas – disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/~media/4236F2D774364330BF0ECD6FCB79A6D5.ashx>>, acesso em: 03 jul. 2016. Sobre a aplicação do SH na tributação interna, remeta-se ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no Brasil, cujas alíquotas, por mercadoria, são relacionadas em uma tabela – Tabela de Incidência do IPI (TIPI) – atualmente

A relação com o imposto de importação, nosso principal tema, é, então, evidente, mas instrumental, pois a Convenção do SH sequer trata de tributos, como faz questão de enfatizar em seu artigo 9º: “*As Partes Contratantes não assumem, pela presente Convenção, qualquer compromisso em matéria de direitos aduaneiros*”.

Mas é a partir da correta classificação da mercadoria que se obtém, pelo código correspondente, qual é a alíquota aplicável, quais são as restrições não tarifárias, as necessidades de licença, as eventuais quotas de importação, ou mesmo se há previsão de algum mecanismo de defesa comercial.⁷⁰⁴

Assim, o SH é ainda instrumental para praticamente todos os acordos da OMC, sobre os quais tratamos no item 4.2.⁷⁰⁵ E, sendo instrumental, as discussões sobre classificação podem ser travadas não só no bojo do mecanismo de solução de controvérsias, pouco conclusivo, previsto no artigo 10 da Convenção do SH, mas também no âmbito do mecanismo da OMC, mais maduro e eficaz.⁷⁰⁶

aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23/12/2011 – tendo por base a NCM, que nada mais é do que o código SH acrescido de dois dígitos.

⁷⁰⁴ Tal correlação é feita, em regra, por “*software*”, sem intervenção humana. Quando o importador ou seu representante registra uma declaração de importação, preenche o campo referente ao código tarifário, e, a partir de tal informação, o sistema informatizado indicará a necessidade de licença, a existência de medida de defesa comercial, a limitação quantitativa, ou outro tratamento tarifário, aduaneiro, administrativo ou comercial aplicável à mercadoria.

⁷⁰⁵ Item 4.2, p. 227-296.

⁷⁰⁶ O mecanismo de solução de controvérsias da Convenção do SH (artigo 10) envolve a via de negociação, com encaminhamento, em caso de impossibilidade de acordo, ao Comitê do SH, que formulará recomendações ou enviará o tema à apreciação do CCA/OMA, para recomendações, podendo, as partes, antecipadamente, aceitar as recomendações do Comitê ou do Conselho. ASAKURA registra, em relação a tal mecanismo, que, a cada sessão, o Comitê do SH examina vários casos de controvérsias sobre classificação, e que o crescente número de usuários do mecanismo poderia levar à busca de seu aprimoramento – *World History...*, *op. cit.*, p. 305-306. MACEDO informa que a OMC, após a Rodada Uruguai, passou a utilizar o SH como nomenclatura oficial, em suas rodadas de negociação de mercadorias, e traz exemplos de contenciosos no âmbito da OMC envolvendo classificação de mercadorias: DS 68, DS 269 e DS 315 – *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 53 e 62-63. Efetivamente, a OMC já registra 7 casos de contenciosos nos quais se discute classificação de mercadorias. Três deles foram agregados em um mesmo painel, pois tratavam de classificação de equipamentos de informática, adaptadores LAN: **DS 62** (Comunidade Europeia x Estados Unidos), **DS 67** (Reino Unido x Estados Unidos), e **DS 68** (Irlanda x Estados Unidos). Os quatro restantes são: **DS 180** (Estados Unidos x Canadá, relativo à classificação de determinados xaropes de açúcar, ainda em consultas), **DS 269** (Comunidade Europeia x Brasil, relativo à classificação de pedaços congelados de galinha, desossados, no qual prevaleceu o entendimento do Brasil, no sentido de que a reclassificação foi indevida), **DS 286** (Comunidade Europeia x Tailândia, também relativo à classificação de pedaços congelados de galinha, desossados, no qual prevaleceu o entendimento da Tailândia, no sentido de que a reclassificação foi indevida), e **DS 329** (Panamá x México, relativo à classificação de determinados produtos lácteos, resolvido em mútuo acordo). Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandado e depois o demandante. As informações sobre os casos estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm>. Para análise detalhada, em língua portuguesa, do caso em que o Brasil atuou, como demandante, DS 269, remeta-se ao

É preciso reconhecer, então, que as mercadorias, no comércio internacional, já não são mais tratadas por suas denominações, sujeitas às intempéries idiomáticas, mas pela “linguagem do comércio internacional”: por seus códigos numéricos, precisos, objetivos, técnicos, universais.

Essa importante ideia, de contornar as diferenças terminológicas e de idiomas com a linguagem universal dos números, permite não só estatísticas mais precisas de comércio internacional, mas a celebração de acordos sobre alíquotas e outros tratamentos aduaneiros e tributários, nos quais é possível às partes saber com maior convicção a amplitude dos objetos efetivamente disciplinados. Em síntese, uma ode à segurança jurídica e à simplificação, tema este que está presente no segundo tratado sob os auspícios do CCA/OMA, que analisaremos: a Convenção de Quioto, em sua versão revisada de 1999.

4.3.3 A Convenção de Quioto Revisada

Como exposto no item 2.5, o CCA/OMA, ainda em 1973, buscou efetuar uma verdadeira codificação aduaneira mundial, ainda que em termos gerais, mas com abrangência que se alastrava por praticamente todos os procedimentos e regimes aduaneiros: a “Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros”, conhecida como “Convenção de Quioto” (CQ/1973).⁷⁰⁷

E como também expusemos, no subitem 2.9.1, a CQ/1973 passou por um processo de revisão, de 1995 a 1999, buscando o alinhamento das práticas mais modernas adotadas pelas diversas aduanas do globo, aumentando a eficiência do controle aduaneiro, e permitindo redução de custos e ganhos de competitividade, servindo, inclusive, mais de uma década depois, como fonte de inspiração para o Acordo de Facilitação Comercial da OMC. Como resultado dos trabalhos, chegou-se

estudo de THORSTENSEN e OLIVEIRA, onde se explica que a Comunidade Europeia reclassificou os pedaços de frango impregnados com sal e congelados da posição 0210, frango salgado, para a posição 0207, frango congelado, tendo, o painel, reconhecido, após análise do significado técnico do termo “salgado”, e consultas à OMA, a incorreção da reclassificação – **O Sistema de Solução...**, *op. cit.*, p. 220-221. Em consulta ao relatório do painel, percebe-se que há 35 menções ao Sistema Harmonizado – disponível em: <https://docs.wto.org/d_ol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=72292&CurrentCatalogueIdIndex=0&FullTextHash=>>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁷⁰⁷ Item 2.5, p. 102.

à “Convenção de Quioto Revisada” (CQR), que entrou em vigor, internacionalmente, em 03/02/2006.⁷⁰⁸

Já adiantamos, ainda, que a CQR é composta por um **Corpo**, com comandos relativos a definições, âmbito e estrutura, gestão e aplicação da convenção, assim como adesão, reservas, emendas, vigência e solução de controvérsias, um **Anexo Geral**, com dez Capítulos, contendo comandos para os quais não se admite reservas, por serem considerados “o coração da convenção”, com normas e normas transitórias aplicáveis a todos os regimes e procedimentos aduaneiros, e dez **Anexos Específicos**, de adesão facultativa, com normas e práticas recomendadas, específicas para determinados regimes e procedimentos.⁷⁰⁹

A Convenção norteia, hoje, a legislação e os procedimentos das principais aduanas do mundo, representando as melhores práticas internacionais em matéria aduaneira. E, apesar de contar com a adesão de pouco mais de 100 países, a CQR representa substancial parcela do comércio internacional e influencia o ordenamento de países que sequer são parte, ainda, como o Brasil.⁷¹⁰

O Anexo Geral da CQR é composto por 10 capítulos, contendo 121 normas, 13 delas designadas como “normas transitórias”, e trata, basicamente, de princípios

⁷⁰⁸ Subitem 2.9.1, p. 136-139. A revisão deu-se, principalmente, por demandas internacionais de maior flexibilidade no texto normativo anterior, que vinha ocasionando baixo índice de adesão e elevado patamar de reservas. Em junho de 1999, só haviam ratificado a convenção original 61 países dos 150 possíveis integrantes, e, ainda assim, somavam-se mais de 1400 reservas a diferentes Anexos – Hernán NARBONA VÉLIZ, **Aduanas: fundamentos, cambios y tendencias**, p. 63.

⁷⁰⁹ Uma importante mudança, da CQ/1973 para a CQR, foi a realocação dos antigos Anexos, A-1 a J-1 da CQ/1973, separando as disposições consideradas comuns e primordiais, e reunindo-as em um único anexo da CQR: o Anexo Geral, de adesão obrigatória, para o qual passou a não se admitir reservas. As demais disposições, específicas de cada regime ou procedimento, foram agrupadas nos Anexos Específicos “A” a “K” da CQR, que são ainda subdivididos em capítulos, sendo ambos – anexos específicos e capítulos de anexos específicos – de adesão facultativa. Para visualização dos Anexos da CQ/1973, remete-se à publicação viabilizada, no Brasil pela ESAF, em 1988: **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização...**, *op. cit.*, p. 11-277. Em relação aos Anexos Específicos da CQR, tratam: TREVISAN, Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada, *in* MENEZES (coord.), **Estudos de Direito Internacional**, p. 374-375, e MORINI, A Convenção de Quioto Revisada e a Modernização da Administração Aduaneira, *in* TREVISAN (org.), **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**, p. 181-188.

⁷¹⁰ Atualmente, são partes contratantes da CQR 13 dos 14 maiores Produtos Internos Brutos (PIB) do mundo, ficando de fora somente o Brasil. E se alargarmos o universo de amostragem para os 29 maiores PIB, faria companhia ao Brasil somente o México, 15º PIB mundial. Poder-se-ia argumentar que um acordo internacional com tamanha participação dos países com maior PIB – em regra desenvolvidos – talvez não fosse tão interessante para os países em desenvolvimento. Mas as estatísticas novamente rechaçariam a tese, mostrando que todos os “BRICs” – exceto o Brasil – são partes contratantes da CQR: China, desde 15/06/2000; África do Sul, desde 18/05/2004; Índia, desde 03/11/2005; e Rússia, desde 04/04/2011 – TREVISAN, **Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez...**, *op. cit.*, p. 46-47, com a atualização relativa à adesão da Argentina à CQR, em 19/06/2015.

gerais, definições, formalidades, tributos, garantia, controle aduaneiro, uso de tecnologia, relações da Aduana com terceiros, decisões e recursos.⁷¹¹

Como é elevada a gama de temas tratados na CQR, há que se afunilar a análise, para os propósitos deste estudo, àqueles que apresentam impacto na exigência do imposto de importação.⁷¹²

E salta aos olhos que o Capítulo 4 – “Direitos e Impostos” – com suas 24 normas, duas delas “transitórias”, é o que mais objetivamente impacta nosso tema central: o imposto de importação. Mas, já de início, a norma 4.1 joga uma pá de cal em nossas expectativas, estabelecendo que “*A legislação nacional definirá sob que condições os direitos e os impostos serão exigíveis*”.⁷¹³

E a remissão à legislação nacional ocorre na quase totalidade do Capítulo 4, demonstrando a dificuldade para lograr uniformização sobre o tema, à época. Ficaram a cargo das legislações nacionais, segundo a CQR, o prazo para pagamento dos direitos e impostos (norma 4.2), os elementos em que se baseia o pagamento e as condições sob as quais são determinados (norma 4.3), o momento que se deve tomar em consideração para determinação dos direitos e impostos (norma 4.5), as modalidades de pagamento admitidas (norma 4.6), as pessoas responsáveis pelo pagamento dos direitos e impostos (norma 4.7), a data e o local do pagamento (norma 4.8), o prazo para que a Aduana possa iniciar ações para a cobrança de direitos e impostos que deixaram de ser pagos no vencimento (norma

⁷¹¹ Não foi muito feliz a escolha da expressão “norma transitória”, na CQR, tratada, nos idiomas autênticos, inglês e francês, respectivamente, como “*transitional standard*” e “*norme transitoire*”. Como se depreende do texto do corpo da convenção, artigos 1º e 13, as “normas transitórias” são aquelas para as quais se concede um prazo mais prolongado para aplicação. Enquanto as “normas” devem ser aplicadas/implementadas 36 meses após a entrada em vigor da CQR para a parte contratante, o prazo de implementação para as “normas transitórias” é de 60 meses. Não se trata, assim, de transitoriedade, mas de verdadeiro “prazo de carência” para a aplicação tanto das normas quanto das normas transitórias. Podem ainda ser demandados prazos adicionais ao Comitê de Gestão da convenção, em circunstâncias excepcionais. Convém mencionar também que, segundo o artigo 18 do Corpo, a CQR entra em vigor, para a parte, três meses após o depósito do instrumento de ratificação/adesão.

⁷¹² Nesse sentido, cabe alertar que tal impacto não é precisamente identificado no Capítulo 1, referente a “Princípios Gerais”; no Capítulo 3, sobre “Formalidades de Liberação e outras Formalidades Aduaneiras”; no Capítulo 5, que trata de “Garantia”; no Capítulo 6, afeto ao “Controle Aduaneiro”; no Capítulo 7, sobre “Aplicação da Tecnologia da Informação”; no Capítulo 9, sobre “Informações, Resoluções e Decisões comunicadas pela Aduana”; e no Capítulo 10, que disciplina os “Recursos em Matéria Aduaneira”. O Capítulo 2 do mesmo Anexo Geral, que trata de “Definições”, traz relevantes contribuições para o estudo do imposto de importação, como o esclarecimento do conteúdo da expressão “direitos aduaneiros” e de “direitos e impostos à importação”, que já exploramos no subitem 1.4.4 deste estudo, p. 43-44.

⁷¹³ Tradução livre dos originais, em inglês e francês, respectivamente: “... *National legislation shall define the circumstances when liability to duties and taxes is incurred*” e “... *La législation nationale définit les conditions dans lesquelles les droits et taxes sont exigibles*”.

4.10) e a taxa de juros a ser exigida para pagamento após o vencimento (norma 4.11). A norma transitória 4.13 estabelece, ainda, que a legislação nacional determinará um valor mínimo abaixo do qual não serão exigidos direitos e impostos.⁷¹⁴

Por outro lado, a norma 4.4 determina a publicidade dos direitos e impostos; a norma 4.12 assegura ao pagador a obtenção de recibo ou prova do pagamento; a norma 4.9 proíbe a cobrança de juros se o pagamento for efetuado dentro do vencimento fixado pela legislação nacional, em data posterior à retirada das mercadorias; e a norma 4.14 assegura o direito à cobrança de diferenças apuradas em relação ao declarado ou pago.⁷¹⁵

Há, ainda, disciplina de pagamento diferido de direitos e impostos, remetendo a possibilidade e as condições de diferimento à legislação nacional (norma 4.15). Sendo possível o pagamento diferido, ele será efetuado sem cobrança de juros, em regra (norma 4.16), devendo o prazo de diferimento mínimo ser de 14 dias (norma 4.17).⁷¹⁶

As normas finais do Capítulo 4 tratam de restituição/devolução de direitos e impostos, quando indevidos (norma 4.18); quando as mercadorias importadas, em razão de defeito ou não conformidade às especificações, forem devolvidas ao exterior, ou, ainda, entregues à Aduana ou destruídas sob controle aduaneiro, às expensas do importador, em um prazo razoável (norma 4.19). A devolução deverá

⁷¹⁴ Apesar de remeter à legislação nacional, o comando da norma transitória, a nosso ver, contém, não uma faculdade, mas uma obrigação de determinação de tal valor mínimo. Nos textos autênticos, em inglês e francês, respectivamente: “*National legislation shall specify a minimum value and/or a minimum amount of duties and taxes below which no duties and taxes will be collected*” e “*La législation nationale fixe une valeur minimale ou un montant minimal de droits et taxes ou les deux à la fois, en deçà desquels aucun droit ni taxe n'est perçu*”. A ideia é não ocasionar um “ônus de pagar” maior do que o próprio “ônus a pagar”. E a preocupação é demonstrada nas Diretivas sobre Direitos e Impostos do Anexo Geral, que, ao tratarem da norma transitória 4.13, expressam que o pagamento não deveria ser exigido por montantes praticamente desprezíveis, sob o ponto de vista da arrecadação, já que ocasionam gastos tanto para a administração quanto para o importador ou exportador, exemplificando com remessas postais internacionais de pequeno valor.

⁷¹⁵ E a norma 4.14 estabelece ainda que, se tal diferença for inferior ao valor mínimo fixado segundo a norma transitória 4.13, a Aduana não cobrará o montante.

⁷¹⁶ A nosso ver, a norma 4.17 é absolutamente desnecessária ou até incoerente. Se cabe à legislação nacional dispor sobre a impossibilidade de diferimento, e isso resta claro não só na norma 4.14 quanto na diretiva correspondente, que esclarece que o comando não impõe o diferimento às aduanas, não faz sentido nenhum impor um prazo. Combinando as normas 4.15 e 4.17, chegaríamos à absurda conclusão de que um país que proíbe o diferimento cumpre a CQR, mas outro, que permite o diferimento, sem cobrança de juros, por 10 dias, a descumpre. Quanto à norma 4.16, a expressão “em regra” se deve ao fato de que, para alguns países, há distinção entre diferimento do vencimento e do pagamento, e há ainda fortes efeitos inflacionários, como revelam as diretivas correspondentes.

ser efetuada tão logo seja possível, sem demora desnecessária (norma 4.21); e será assunto prioritário, se o erro que ensejou a devolução for da própria Aduana (norma 4.22), devendo eventual solicitação de devolução ser admitida por prazo suficiente para tomar em conta as circunstâncias do ocorrido.⁷¹⁷

Afora as disposições do Capítulo 4, convém ainda mencionar que, no Capítulo 8 – Relações entre a Aduana e Terceiros – permite-se que uma pessoa se relacione diretamente com a Aduana, apresentando declarações e documentos referentes à operação em que atue, ou opte por fazê-lo por meio de representante autorizado, atendidas as condições fixadas para tanto (normas 8.1, 8.2 e 8.6), não podendo ser efetuada distinção de tratamento pela Aduana, em função da opção (normas 8.3 e 8.4). E deixa-se para a legislação nacional a questão da responsabilidade dos terceiros, no que se refere a direitos e impostos e eventuais irregularidades.⁷¹⁸

⁷¹⁷ Há, ainda, a norma transitória 4.20, que determina a devolução, na hipótese de a Aduana autorizar que as mercadorias originalmente declaradas para um regime que implique pagamento de impostos ou direitos – v.g., importação definitiva – possam ser colocadas sob outro regime, menos gravoso. E, por fim, cabe referir a polêmica norma 4.24, que dispõe que a Aduana não devolverá direitos e impostos recolhidos a maior, se inferiores ao valor mínimo estabelecido com base na norma transitória 4.13. Polêmica porque “obsta” restituição de indébito, ainda que sob a nobre razão isonômica de ser a restituição em valor que a Aduana sequer cobraria, por ser insignificante. De qualquer sorte, não utilizamos a palavra “obsta” entre aspas só porque a diretiva correspondente assume expressamente que a Aduana poderá optar por restituir tais valores “... como um serviço ao comércio”, mas porque o Corpo da CQR, em seu artigo 2º, parte final, garante que o escopo da convenção é a promoção da simplificação e da harmonização, representando seu texto um “esforço mínimo”, sendo que “... **será lícito a qualquer Parte Contratante conceder maiores facilidades do que as previstas na Convenção, recomendando-se a concessão de tais facilidades na medida do possível**” (sic) (grifos nossos). Nos textos autênticos, em inglês e francês, respectivamente: “... *nothing shall prevent a Contracting Party from granting facilities greater than those provided for therein, and each Contracting Party is recommended to grant such greater facilities as extensively as possible*” e “... *il est loisible à toute Partie contractante d'accorder des facilités plus grandes que celles que prévoit la Convention et est recommandé à chaque Partie contractante d'accorder de telles facilités dans toute la mesure possible*”.

⁷¹⁸ O comando da norma 8.2 contempla, assim, a possibilidade de as legislações nacionais preverem a responsabilidade conjunta ou solidária, v.g., de despachantes aduaneiros, pelo pagamento do imposto de importação. BASALDÚA relacionou diversos países da América Latina onde há previsão expressa da responsabilidade do despachante aduaneiro na legislação: Bolívia – *Ley General de Aduanas de 1999*, artigo 47, 5; Costa Rica – *Ley General de Aduanas de 1995*, artigo 36; Chile – *Ordenanzas*, artigo 199; Equador – *Ley Orgánica de Aduanas de 2003* e *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, de 2010, artigos 120, 3, e 227, respectivamente; e México – *Ley Aduanera de 1999*, artigo 53 – *El despachante de aduana: Situación planteada frente a la Convención de Kyoto revisada en 1999 de la OMA y al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC*, in *Guía Práctica de Comercio Exterior*, n. 273, p. 4-5. Sobre a responsabilidade tributária do despachante aduaneiro na Argentina, remete-se ainda a H. G. VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo VIDAL ALBARRACÍN e Juan M. SLUMAN, *La responsabilidad del despachante de aduana*, p. 131-133. No Brasil, a intermediação por despachante aduaneiro não é obrigatória, conforme artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988, e o despachante não figura expressamente no rol de responsáveis solidários pelo imposto de importação, existente no parágrafo único do artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Por fim, nos Anexos Específicos, há normas e “práticas recomendadas” sobre “reimportação” (Anexo Específico “B”, Capítulo 2) e “exoneração” dos direitos e impostos à importação (Anexo Específico “B”, Capítulo 3); bem como disposições sobre diversos regimes que permitem a permanência temporária da mercadoria no país, “sem pagamento” ou “com suspensão” do imposto de importação, como os depósitos aduaneiros (Anexo Específico “D”, Capítulo 1); o trânsito aduaneiro (Anexo Específico “E”, Capítulo 1); o aperfeiçoamento ativo (Anexo Específico “F”, Capítulo 1); e a admissão temporária (Anexo Específico “G”, Capítulo 1).⁷¹⁹

A CQR, em geral, pela sua abrangência, tende a ser uma espécie de “código aduaneiro internacional”, garantindo, na essência, segurança jurídica e celeridade, ao comércio internacional, sem prejuízo dos controles aduaneiros necessários, a serem exercidos com as mais modernas técnicas, tomando em conta a inovação tecnológica e os mecanismos de gestão de risco. No entanto, advertimos que ainda resta muito a evoluir, no que se refere à resolução de conflitos, tratada timidamente nos acordos do CCA/OMA.

⁷¹⁹ Nos Anexos Específicos não há “normas transitórias”, mas “práticas recomendadas” – nos idiomas autênticos da CQR, inglês e francês, respectivamente, “*recommended practice*” e “*pratique recommandée*” – que podem ser objeto de reservas pelas partes contratantes. Entretanto, no caso de inexistência de reserva, as “práticas recomendadas” devem ser cumpridas da mesma forma e no mesmo prazo das normas. Foram inseridos entre aspas, ainda, os termos e as expressões “reimportação”, “exoneração”, “sem pagamento” e “com suspensão”, que demandam maior esclarecimento. Quando se fala em “reimportação”, está-se a tratar de retorno ao país de mercadoria anteriormente exportada, e a CQR determina a aceitação da reimportação – no Anexo Específico “B”, Capítulo 2 – em prazo razoável, desde que não tenha havido alteração de estado da mercadoria exportada. Tal capítulo trata tanto de mercadorias exportadas temporariamente quando definitivamente, mas se a mercadoria for exportada para ser aperfeiçoada no exterior e depois retornar ao país, a reimportação do “produto compensador”, resultante da operação de aperfeiçoamento, será, conforme o Anexo Específico “F”, Capítulo 2, realizada com isenção total ou parcial dos impostos e direitos devidos na importação. O Anexo Específico “B”, Capítulo 3, que trata de “exoneração” de impostos e direitos de importação, assemelha-se a uma carta de intenções sobre hipóteses de isenção que costumam ser internacionalmente aceitas, como: amostras sem valor comercial; artigos de uso pessoal de viajante; bens pessoais de pessoa falecida no exterior, em sucessão; presentes de pequeno valor; alimentos, medicamentos e afins, recebidos por entidades de caridade ou filantrópicas; e documentos, formulários e publicações, ou informes e artigos sem valor comercial. A expressão “sem pagamento” foi utilizada pelo legislador, na CQR, na definição de “depósito aduaneiro”, no Anexo Específico “D”, Capítulo 1; e na norma 3, do Anexo Específico “E”, Capítulo 1, referente a trânsito aduaneiro. Mas o mesmo legislador utilizou o termo “suspensão”, ao se referir ao aperfeiçoamento ativo, na definição constante do Anexo Específico “F”, Capítulo 1, e à admissão temporária, na definição presente no Anexo Específico “G”, Capítulo 1, nesta última permitindo “suspensão total ou parcial”. Ao que nos parece, não quis, a CQR, assumir, necessariamente, compromisso com eventual natureza suspensiva, de não incidência condicional, ou de isenção condicional, ou de simples dispensa de pagamento, no caso de regimes aduaneiros de caráter temporário. Assim, não se obsta que determinado país chame de “suspensão” aquilo que a CQR designou como “sem pagamento”, ou vice-versa. Tudo irá depender da forma de compreensão dos regimes, nos países. Sobre a natureza jurídica dos regimes aduaneiros ditos “especiais”, no Brasil, remeta-se ao tópico 5.2.3.1 deste estudo, p. 380-383.

Com o advento do Acordo de Facilitação Comercial da OMC, indubitavelmente inspirado na CQR, diversos dispositivos consagrados na CQR passarão a contar com a guarida do mecanismo de solução de controvérsias, mais eficaz, da organização sediada em Genebra.⁷²⁰

Tamanha é a plêiade de assuntos tratados na CQR, que há, inclusive, coincidência de temas com outros acordos celebrados no âmbito do próprio CCA/OMA, como a Convenção de Istambul, sobre Admissão Temporária, que analisaremos brevemente no subitem seguinte, junto a outros tratados sob os auspícios da organização sediada em Bruxelas.

4.3.4 Outros tratados internacionais no âmbito da OMA e sua influência/aplicação no Brasil

Além dos dois tratados anteriormente detalhados, há outras avenças, celebradas no âmbito da OMA, que ocasionam impacto indireto na exigibilidade do imposto de importação.

Pela sua menor relevância, tratar-se-á sinteticamente de tais acordos, neste tópico, identificando-os com a disciplina do imposto de importação, com destaque para a Convenção sobre Admissão Temporária, conhecida como “**Convenção de Istambul**”, celebrada em 26/06/1990, com início de vigência internacional em 27/11/1993, e que conta, atualmente, com 67 partes contratantes, inclusive o Brasil.⁷²¹

⁷²⁰ O mecanismo de solução de controvérsias da CQR – artigo 14 do Corpo – envolve a via de negociação, com encaminhamento, em caso de impossibilidade de acordo, ao Comitê de Gestão da convenção, podendo, as partes, antecipadamente, aceitar as recomendações do Comitê. Convém destacar, no entanto, que, se esses regimes e procedimentos disciplinados na CQR impactarem algum dos acordos sob o manto da OMC, aplica-se o mecanismo desta última para a solução de controvérsias, da mesma forma que observamos em relação à classificação de mercadorias. E, entre os casos já submetidos à OMC, podem ser identificados três que tratam de procedimentos aduaneiros: **DS 315** (Comunidade Europeia x Estados Unidos, sobre ausência de medidas ou tribunais que pudessem possibilitar revisão de atos praticados pela Aduana, no que se refere à classificação, à valoração e aos procedimentos), **DS 348** (Colômbia x Panamá, sobre procedimentos aduaneiros discriminatórios em função da origem das mercadorias) e **DS 371** (Tailândia x Filipinas, sobre procedimentos aduaneiros diferenciados relacionados a cigarros). Em todos os casos, foi mencionado primeiro o demandado e depois o demandante. As informações sobre os casos estão disponíveis em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_status_e.htm>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁷²¹ No Brasil, a Convenção de Istambul foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 563, de 06/08/2010, e promulgada pelo Decreto nº 7.545, de 02/08/2011. A lista com as 67 partes contratantes está disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/~/_media/AFF3DFAC1D214A43A5A7CBD9C01CC8D7.ashx>, acesso em: 03 jul. 2016.

O objetivo da convenção, muito semelhante ao da CQR, é simplificar e harmonizar procedimentos, mas com escopo restrito à admissão temporária. Constitui, a Convenção de Istambul, assim, um detalhamento da Convenção de Quioto, da mesma forma que o Acordo sobre Valoração Aduaneira, v.g., constitui um detalhamento do GATT.⁷²²

A Convenção de Istambul permitiu que as admissões/importações temporárias passassem a ter respaldo em um documento internacional, denominado de “título de admissão temporária”, que autoriza a circulação dos bens pelos países signatários da convenção, servindo ao controle do regime e ainda como amparo para a cobrança dos créditos tributários devidos, no caso de descumprimento das condições de admissão temporária.⁷²³

A Convenção é composta por um Corpo, formado por 5 capítulos, e por 13 Anexos – “A”, “B-1” a “B-9”, “C”, “D” e “E” – sendo que o artigo 24, item 4, do Corpo, determina que o país que desejar aderir à Convenção deve aceitar o Corpo, o Anexo “A”, que dispõe sobre “Títulos de Admissão Temporária – Carnês ATA e Carnês CPD”, e, no mínimo, mais um anexo.⁷²⁴

⁷²² A inexistência de menção à CQ/1973, na Convenção de Istambul, provavelmente, deve-se ao fato de que já se acreditava, naquele momento, em 1990, que as disposições da CQ/1973 deveriam ser objeto de revisão, o que, de fato, ocorreu, entre 1995 e 1999. Mas a Convenção de Quioto Revisada, ao tratar de admissão temporária, em seu Anexo Específico “G”, faz expressa menção à Convenção de Istambul, na prática recomendada 22.

⁷²³ MEIRA e TREVISAN, Convenção de Istambul sobre Admissão Temporária: sua aplicação no Brasil, **Revista do Mestrado em Direito – UCB**, v. 6, n. 1, p. 31-32.

⁷²⁴ O Brasil, ao aderir à convenção, aceitou, além das disposições obrigatórias, os Anexos “B-1”, “B-2”, “B-5” e “B-6” – negritados na relação a seguir – e exerceu o direito de formular reserva referente à possibilidade de recusa de aceitação do “Carnê ATA” para tráfego postal, em conformidade com o disposto no artigo 18 do Anexo “A” e no artigo 29 do Corpo. Em seu corpo, a Convenção de Istambul abriga definições fundamentais (Capítulo I); disposições sobre o âmbito de aplicação e a estrutura da convenção (Capítulo II); disposições especiais sobre documento e garantia da admissão temporária, identificação dos bens, prazo para reexportação, transferência do regime entre beneficiários e extinção da aplicação da admissão temporária (Capítulo III); disposições diversas, sobre objetivos da convenção, troca de informações entre os países signatários e sanções a cargo das partes (Capítulo IV); e disposições finais, sobre comitê de gestão, encarregado da administração da convenção, da resolução de controvérsias, dos processos de assinatura, ratificação, adesão pelos países-membros da OMA, do depósito dos documentos, da vigência, das reservas, da denúncia e da alteração da Convenção (Capítulo V). Além do Anexo “A”, de adesão obrigatória, que dispõe sobre e “Títulos de Admissão Temporária – Carnês ATA e Carnês CPD”, os demais anexos versam sobre: **Mercadorias Destinadas a serem Apresentadas ou Utilizadas numa Exposição, Feira, Congresso ou Manifestação Similar (“B-1”); Material Profissional (“B-2”);** Contêineres, “*Pallets*”, Embalagens, Amostras e outras Mercadorias Importadas no Âmbito de uma Operação Comercial (“B-3”); Mercadorias Importadas no Âmbito de uma Operação de Produção (“B-4”); **Mercadorias Importadas para Fins Educativos, Científicos ou Culturais (“B-5”);** **Objetos de Uso Pessoal dos Viajantes e Mercadorias Importadas para Fins Desportivos (“B-6”);** Material de Propaganda Turística (“B-7”); Mercadorias Importadas no Âmbito do Tráfego Fronteiriço (“B-8”); Mercadorias Importadas para Fins Humanitários (“B-9”); Meios de Transporte (“C”); Animais (“D”); e Mercadorias

Sobre o imposto de importação, é importante destacar que o Corpo da Convenção, no artigo 1º, traz definições de “admissão temporária” e de “direitos e encargos de importação”:

Admissão temporária: o regime aduaneiro que permite receber num território aduaneiro, com **suspensão dos direitos e encargos de importação** e sem aplicação das proibições ou restrições de importação de carácter económico, certas mercadorias (incluindo os meios de transporte) importadas com um objetivo específico e destinadas a ser reexportadas, num determinado prazo, sem terem sido objeto de qualquer alteração, com exceção da depreciação normal resultante da sua utilização;

Direitos e encargos de importação: os **direitos aduaneiros e quaisquer outros direitos, encargos e taxas ou imposições diversas cobrados quando da importação das mercadorias** (incluindo os meios de transporte) ou em relação com a mesma, com exclusão das taxas e imposições cujo montante se limita ao custo aproximado dos serviços prestados [...] (*sic*).⁷²⁵

Encampa-se, assim, a linha de que, nas entradas de mercadoria no país, a título temporário, não são cobrados os direitos de importação, inclusive o imposto de importação. E, adiante, no artigo 14 do Corpo da Convenção, estabelece-se que a aplicação da admissão temporária pode ser extinta, se as mercadorias forem gravemente danificadas, em virtude de acidente ou de caso de força maior, e de acordo com decisão das autoridades aduaneiras: (a) forem sujeitas a “direitos e

Importadas com Isenção Parcial dos Direitos e Encargos de Importação (“E”) – MORINI, MACHADO, MEIRA e TREVISAN, *Admissão Temporária no Brasil: Diagnóstico e Desafios, Cadernos de Finanças Públicas*, n. 13, p. 115-116. Sobre os títulos de admissão temporária e os requisitos para sua utilização, no Brasil, remeta-se a MEIRA e TREVISAN, *Convenção de Istambul...*, *op. cit.*, p. 34-43.

⁷²⁵ Tradução oficial, pela qual já se pede escusas, efetuada no Decreto nº 7.545/2011, que promulga a convenção. As versões autênticas, em inglês e francês, da definição de “admissão temporária”, dispõem, respectivamente: “**Temporary admission:** the Customs procedure under which certain goods (including means of transport) can be brought into a Customs territory conditionally **relieved from payment of import duties and taxes** and without application of import prohibitions or restrictions of economic character; such goods (including means of transport) must be imported for a specific purpose and must be intended for re-exportation within a specified period and without having undergone any change except normal depreciation due to the use made of them”; e “**Admission temporaire:** le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier **en suspension des droits et taxes à l'importation**, sans application des prohibitions ou restrictions à l'importation de caractère économique, certaines marchandises, (y compris les moyens de transport), importées dans un but défini et destinées à être réexportées, dans un délai déterminé, sans avoir subi de modification, exception faite de leur dépréciation normale par suite de l'usage qui en est fait”. Sobre a definição de “direitos e encargos de importação”, as versões autênticas, em inglês e francês, dispõem: “**Import duties and taxes: Customs duties and all other duties, taxes, fees or other charges which are collected on or in connection with the importation of goods** (including means of transport), but not including fees and charges which are limited in amount to the approximate cost of services rendered”; e “**Droits et taxes à l'importation:** les **droits de douane et tous autres droits, taxes et redevances ou impositions diverses qui sont perçus à l'importation ou à l'occasion de l'importation des marchandises** (y compris les moyens de transport), à l'exception des redevances et impositions dont le montant est limité au coût approximatif des services rendus” (grifos nossos).

encargos” de importação, devidos à data em que apresentadas, danificadas; (b) abandonadas, livres de quaisquer despesas, às autoridades competentes, com exoneração dos “direitos e encargos” de importação; ou (c) destruídas, sob controle aduaneiro, a cargo dos interessados, ficando, os resíduos e as partes recuperadas, sujeitos, caso sejam introduzidos no consumo, aos “direitos e encargos” de importação, devidos à data e de acordo com o estado em que forem apresentados.⁷²⁶

E tal linha nos permite identificar alguns atributos relacionados à hipótese de incidência do imposto de importação, internacionalmente, ainda que se abstraia a terminologia empregada. Ou o simples fato de a mercadoria entrar no país já não configura hipótese de incidência do imposto de importação ou há previsão de isenção ou de não incidência em tratado internacional.

Apesar de conter diversas disposições meramente procedimentais, a Convenção de Istambul traz, então, vestígios que auxiliam na visualização de uma disciplina internacional para o imposto de importação.

As demais convenções celebradas sob os auspícios do CCA/OMA, no entanto, são estritamente procedimentais, e afetam, apenas pela via indireta, o imposto de importação, cabendo, aqui, mencionar a Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua para Prevenção, Investigação e Repressão de Infrações Aduaneiras – **Convenção de Nairobi** – celebrada em 09/06/1977, e em vigor desde 21/05/1980; e a Convenção Internacional sobre Assistência Administrativa Mútua em Temas Aduaneiros – **Convenção de Johannesburgo**, celebrada em 27/06/2003, e que ainda aguarda número mínimo de ratificações para entrada em vigor.⁷²⁷

⁷²⁶ No caso dos destinos “b” e “c”, a extinção pode ser igualmente efetuada, a pedido do interessado, ainda que não tenha havido dano à mercadoria, se aceita a providência pela Aduana, conforme item 2 do artigo 14 do Corpo da Convenção de Istambul. O mesmo artigo 14, em seu item 3, permite ainda a extinção, no caso de ter havido destruição ou perda total das mercadorias em consequência de acidente ou caso de força maior, a pedido do interessado, devidamente justificado. Advirta-se, entretanto, que, o artigo 14, em verdade, comporta as hipóteses excepcionais de extinção da aplicação do regime, que se encerra, em regra, quando reexportadas as mercadorias (artigos 9º a 11), quando elas forem importadas definitivamente – “introdução no consumo” (artigo 13), ou, ainda, quando forem incluídas em outro regime, como entreposto aduaneiro, trânsito aduaneiro ou zonas francas (artigo 12).

⁷²⁷ No sítio eletrônico da organização, podem, ainda, ser encontradas outras convenções, que, no entanto, sofreram mitigações, tendo em conta as relacionadas neste item, como as convenções sobre importação temporária de embalagens (1962), equipamento profissional (1962), material científico (1969), material pedagógico (1970), e a Convenção sobre Contêineres (1972) – disponíveis em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>>, acesso em: 03 jul. 2016.

4.4 OUTROS TRATADOS E PADRÕES

Há, ainda, avenças nascidas em outras organizações internacionais, além da OMC e da OMA, algumas delas sequer podendo ser denominadas efetivamente de “tratados internacionais”, segundo as disposições da CVDT, constituindo simples “standards” ou padrões, relacionados às atividades de comércio exterior, e que podem afetar o tratamento aduaneiro, inclusive no que se refere ao imposto de importação.

Tais avenças, algumas vezes, não resultam em normas objetivando controlar ou regular o mercado, mas, simplesmente, refletir suas práticas, organizando-as, naquilo que se designa como “*Lex Mercatoria*”.⁷²⁸

Em outras, são frutos dos esforços desenvolvidos pelos Estados, no âmbito de organizações internacionais, objetivando disciplinar determinada matéria que afeta o comércio internacional.

Na Organização das Nações Unidas, existe, inclusive, organismo especializado na legislação que rege o comércio internacional: a “Comissão das Nações Unidas para o Direito do Comércio Internacional”/“*United Nations Commission on International Trade Law*” (UNCITRAL); sendo no seio de tal organismo que as preocupações com aspectos contratuais comerciais internacionais culminaram na celebração, em 11/04/1980, da “**Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias**”, conhecida como **CISG**, sigla de “*United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods*”, buscando prever um regime moderno, uniforme e equitativo para os contratos de compra e venda internacional de mercadorias, ponderando interesses dos compradores e vendedores.⁷²⁹

⁷²⁸ José Carlos de MAGALHÃES e TAVOLARO traçam aspectos históricos do que se costuma designar como “*lex mercatoria*”, entendendo-a como “... regras costumeiras desenvolvidas em negócios internacionais aplicáveis em cada área determinada do comércio internacional, aprovadas e observadas com regularidade”, e, de forma precisa, estabelecendo que a “... *lex mercatoria* não compete com a lei do Estado, nem constitui direito supranacional que derroga o direito nacional, mas é um direito adotado, sobretudo, na arbitragem comercial internacional ou outra forma de resolução de controvérsias, ad latere do sistema estatal” – Fontes do Direito do Comércio Internacional: a *Lex Mercatoria*, in AMARAL (coord.), **Direito do Comércio Internacional: Aspectos Fundamentais**, p. 83-92.

⁷²⁹ Os primeiros estudos para celebração de uma lei internacional uniforme sobre a matéria remontam à década de trinta do século passado, no âmbito do Instituto Internacional para Unificação do Direito Privado (UNIDROIT), que estabeleceu um comitê, composto por estudiosos europeus, com participação destacada do professor alemão Ernst Rabel, para elaboração de “*draft*”/minuta de lei uniforme, que foi apresentada aos membros da Liga das Nações, para sugestões, em 1935,

A CISG entrou em vigor em 01/01/1988, para os onze primeiros Estados que depositaram, junto ao Secretário-Geral das Nações Unidas, os respectivos instrumentos de ratificação: Argentina, China, Egito, Estados Unidos, França, Hungria, Itália, Iugoslávia, Lesoto, Síria e Zâmbia. E, de lá para cá, a convenção recebeu incremento significativo de participantes, chegando aos 85 atuais.⁷³⁰

A Convenção é dividida em quatro partes, cabendo destacar que a primeira, artigos 1º a 13, que dispõe sobre a aplicação do tratado e definições básicas, e a última, artigos 89 a 101, que contém disposições finais, relativas à assinatura, notificação, reservas, vigência e denúncia, entre outras, são primordiais à compreensão do tratado e à compreensão das partes verdadeiramente materiais da CISG: a segunda, artigos 14 a 24, sobre “formação do contrato”, e a terceira, artigos 25 a 88, sobre “compra e venda de mercadorias”.

Relevante destacar, aqui, que todas as discussões sobre tradução, que descrevemos ao longo deste estudo, especialmente no que se refere a “bens” e

originando uma minuta revisada, em 1939. De 1951 a 1963, uma comissão especial continuou os estudos, desenvolvendo minuta que circulou entre diversos países, e serviu de base para a Conferência de Haia, em 1964, que acabou dividida em duas frentes: uma atrelada à venda de mercadorias, que deu origem à **ULIS** – “*Uniform Law on the International Sale of Goods*”/“Lei Uniforme sobre Vendas Internacionais de Mercadorias”; e outra, relacionada com a formação dos contratos, que originou a **ULFC** – “*Uniform Law on the Formation of Contracts for the International Sale of Goods*”/“Lei Uniforme sobre a Formação dos Contratos de Venda Internacional de Mercadorias” – John HONNOLD, ***The Uniform Law for the International Sale of Goods: The Hague Convention of 1964***, p. 326-332. O texto das convenções, em inglês e francês, idiomas dos textos autênticos, está disponível em: <<http://www.unidroit.org/instruments/international-sales>>. Quando foi criada, no âmbito das Nações Unidas, a UNCITRAL, em 1968, uma de suas primeiras tarefas foi estudar uma forma de aprimorar ambas as convenções, à época de aplicação bastante restrita, principalmente resumida a parte do continente europeu, de modo que pudessem melhor atender a um maior número de países, nos diversos sistemas jurídicos presentes no globo. Como resultado, elaborou-se minuta de texto reunindo ambos os temas em um mesmo corpo normativo, que foi adotado como CISG, na conferência realizada em Viena, nos dias 10 e 11/04/1980 – Neil MONTGOMERY, Contrato Internacional de Compra e Venda de Mercadorias, in AMARAL (coord.), **Direito do Comércio**..., *op. cit.*, p. 231-235. O Brasil estava presente na Convenção de 1980, em Viena, em delegação presidida por M. Franchini-Netto, Ministro das Relações Exteriores, conforme lista de participantes, disponível em: <<http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/sales/cisg/a-conf-97-Inf.2-Rev.3.pdf>>. Ambos os acessos em: 03 jul. 2016.

⁷³⁰ O Brasil aderiu à CISG em 04/03/2012, tornando-se o 79º participante da convenção. A norma jurídica foi aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 538, de 18/10/2012, e promulgada pelo Decreto nº 8.327, de 16/10/2014, entrando em vigor, para o Brasil, no plano jurídico externo, no dia 01/01/2014, conforme prevê o artigo 99, 2 da Convenção: “... primeiro dia do mês seguinte ao término do prazo de doze meses, contado da data em que haja depositado seu instrumento de ratificação”. A relação de partes contratantes está disponível em: <http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/sale_goods/1980CISG_status.html>, acesso em: 03 jul. 2016.

“mercadorias”, estão também presentes na CISG, celebrada nos idiomas autênticos árabe, chinês, espanhol, francês, inglês e russo.⁷³¹

As principais vantagens que a convenção traz para o Brasil são a segurança jurídica, o alinhamento ao tratamento internacional sobre a matéria, e a diminuição dos custos de transação. A Convenção é bastante flexível, calcada na autonomia de vontade das partes, na boa-fé, na razoabilidade e na natureza internacional do contrato.⁷³²

Apesar de não tratar diretamente sobre o imposto de importação, a CISG apresenta dispositivos que trazem importantes consequências na interpretação da legislação que rege a matéria, como a vinculação das partes a usos e costumes estabelecidos entre si (artigo 9º); a desnecessidade de instrumento escrito (artigo 11); e a permissão para que as partes possam, inclusive, excluir a aplicação da convenção (artigo 6º).

E, se resta presente a forte influência da “*lex mercatoria*” na CISG, tal atributo se faz ainda mais nítido no último instrumento sobre o qual discorreremos neste tópico: os **Incoterms**®.

Os INCOTERMS® são termos internacionais de comércio propostos pela “Câmara de Comercio Internacional” (CCI)/“*International Chamber of Commerce*” (ICC), com o objetivo de facilitar o comércio entre vendedores e compradores de diferentes países, delimitando objetivamente as responsabilidades e custos de cada um. Tais regras não constituem normas internacionais em sentido estrito, nem são de observância obrigatória, e não derivam de um acordo internacional entre países, mas de uma elaboração vinda do setor comercial.⁷³³

⁷³¹ Fiquemos, aqui, por limitações próprias, e dos caracteres presentes no teclado do computador, com os idiomas espanhol, francês, inglês, e com o texto oficial em português, promulgado pelo Decreto nº 8.327/2014, e limite-mo-nos ao título da convenção, que já é suficiente para a demonstração do argumento. Vejamos o título, na ordem aqui referida: “*Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de **Compraventa** Internacional de **Mercaderías***”; “*Convention des Nations Unies sur les contrats de **vente** internationale de **marchandises***”; “*United Nations Convention on Contracts for the International **Sale of Goods***”; e “Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de **Compra e Venda** Internacional de **Mercadorias**”. O texto da CISG, em todos os idiomas autênticos, está disponível no sítio eletrônico da UNCITRAL, aqui já referido.

⁷³² Sobre as características da CISG e sua aplicação no Brasil, há uma série de artigos de importantes juristas, em portal virtual exclusivamente criado para tratar da matéria – <<http://www.cisg-brasil.net/>> – onde pode ainda ser assistido vídeo, com apresentações sobre o tema, durante evento realizado em Curitiba, em março de 2015. Acesso em 03 jul. 2016.

⁷³³ A ICC é uma entidade não governamental, fundada em 1919, e que hoje agrupa centenas de milhares de companhias e associados em mais de 120 países. A câmara busca criar formas de simplificação e padronização de práticas comerciais, nas mais variadas áreas, sendo, os INCOTERMS®, um de seus produtos mais notórios e aplicados mundialmente. A primeira edição

A versão atual dos INCOTERMS[®], de 2010, veiculada pela Publicação nº 715, da ICC, contém 11 termos de comércio, subdivididos em 4 Grupos.

No **Grupo E** – “de partida”, ou de “mínima obrigação para o exportador”, a mercadoria é entregue ao comprador no estabelecimento do vendedor, com apenas um termo: EXW (*Ex Works*);⁷³⁴

No **Grupo F** – de “transporte principal não pago pelo exportador” – a mercadoria é entregue a um transportador internacional indicado pelo comprador, com três termos: FCA (*Free Carrier*), FAS (*Free Alongside Ship*) e FOB (*Free on Board*);⁷³⁵

No **Grupo C** – de “transporte principal pago pelo exportador” – o vendedor contrata o transporte, sem assumir riscos por perdas ou danos às mercadorias ou custos adicionais decorrentes de eventos ocorridos após o embarque e despacho, havendo diferença de amplitude entre custos e riscos; com quatro termos: CFR

dos INCOTERMS[®] foi veiculada em 1936, e, de tempos em tempos, a ICC publica novas versões, de modo a refletir as mudanças nas práticas de comércio. Após as versões subsequentes, de 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, e 2000, chega-se à atual, publicada em 2010, e em aplicação desde 01/01/2011. Sobre o histórico dos INCOTERMS[®], remete-se a Ângelo Luiz LUNARDI, principal tradutor, no Brasil, dos termos, visto que, por não constituírem rigorosamente normas, mas “*standards*”/padrões, os INCOTERMS[®] não são, oficialmente, publicados em língua portuguesa, mas comercializados por quem detém os direitos correspondentes. LUNARDI apresenta a história dos INCOTERMS[®] e de seu principal “rival”, bem menos popular, as “*American Foreign Trade Definitions*”/“Definições Americanas de Comércio Exterior”, atestando a indiscutível aceitação universal dos termos existentes – **Condições de Compra e Venda – INCOTERMS[®] 2010**, p. 30-31. A história dos INCOTERMS[®] pode ainda ser visualizada, de forma mais detalhada, no sítio eletrônico da ICC, disponível em: <<http://www.iccwbo.org/products-and-services/trade-facilitation/incoterms-2010/history-of-the-incoterms-rules/>>, acesso em: 03 jul. 2016.

⁷³⁴ No termo **EXW**, utilizável em qualquer modalidade de transporte, o vendedor limita-se a colocar a mercadoria à disposição do comprador no seu domicílio, no prazo estabelecido, não se responsabilizando pelo desembaraço para exportação nem pelo carregamento da mercadoria em qualquer veículo coletor. A Resolução CAMEX nº 21, de 07/04/2011, estabelece, ainda, que, em virtude de o comprador estrangeiro não dispor de condições legais para providenciar o desembaraço para saída de bens do país, fica subentendido que esta providência é adotada pelo vendedor, sob suas expensas e riscos, no caso da exportação brasileira.

⁷³⁵ No termo **FCA**, utilizável em qualquer modalidade de transporte, o vendedor completa suas obrigações e encerra sua responsabilidade quando entrega a mercadoria, desembaraçada para a exportação, ao transportador ou a outra pessoa indicada pelo comprador, no local nomeado do país de origem. No termo **FAS**, utilizável exclusivamente no transporte aquaviário, marítimo ou hidroviário interior, o vendedor encerra suas obrigações no momento em que a mercadoria é colocada, desembaraçada para exportação, ao longo do costado do navio transportador indicado pelo comprador, no cais ou em embarcações utilizadas para carregamento da mercadoria, no porto de embarque nomeado pelo comprador. E, no termo **FOB**, também utilizável exclusivamente no transporte aquaviário, o vendedor encerra suas obrigações e responsabilidades quando a mercadoria, desembaraçada para a exportação, é entregue, arrumada, a bordo do navio, no porto de embarque, ambos indicados pelo comprador, na data ou dentro do período acordado.

(*Cost and Freight*), CIF (*Cost, Insurance and Freight*), CPT (*Carriage paid to*), e CIP (*Carriage and Insurance paid to*); e⁷³⁶

Por fim, no **Grupo D** – de “chegada”, ou de “máxima obrigação para o exportador” – o vendedor se responsabiliza por todos os custos e riscos para colocar a mercadoria no local de destino, com três termos: DAT (*Delivered at Terminal*), DAP (*Delivered at Place*) e DDP (*Delivered Duty paid*).⁷³⁷

Assim, em vez de ser redigido um contrato de diversas páginas para indicar os riscos e as responsabilidades das partes, utiliza-se um simples código, com três letras, que é suficiente para esclarecer todos esses atributos, inclusive em caráter internacional.

E, por mais que não constituam norma, nem sejam de observância obrigatória, os INCOTERMS® são adotados na quase totalidade das operações comerciais, mundialmente, revelando a força e a importância da “*lex mercatoria*”, no comércio internacional, e são citados nas legislações, que pressupõem seu conhecimento.

No Brasil, a Resolução CAMEX nº 21/2011, apesar de informar que, nas exportações e importações brasileiras, “... serão aceitas quaisquer condições de

⁷³⁶ No termo **CFR**, utilizável exclusivamente no transporte aquaviário, além de arcar com obrigações e riscos previstos para o termo FOB, o vendedor contrata e paga frete e custos necessários para levar a mercadoria até o porto de destino combinado. No termo **CIF**, igualmente utilizável somente no transporte aquaviário, além de arcar com obrigações e riscos previstos para o termo FOB, o vendedor contrata e paga frete, custos e seguro relativos ao transporte da mercadoria até o porto de destino combinado. No termo **CPT**, utilizável em qualquer modalidade de transporte, além de arcar com obrigações e riscos previstos para o termo FCA, o vendedor contrata e paga frete e custos necessários para levar a mercadoria até o local de destino combinado. E, por fim, no termo **CIP**, também utilizável em qualquer modalidade de transporte, além de arcar com obrigações e riscos previstos para o termo FCA, o vendedor contrata e paga frete, custos e seguro relativos ao transporte da mercadoria até o local de destino combinado.

⁷³⁷ No termo **DAT**, utilizável em qualquer modalidade de transporte, o vendedor completa suas obrigações e encerra sua responsabilidade quando a mercadoria é colocada à disposição do comprador, na data ou dentro do período acordado, num terminal de destino nomeado – cais, terminal de contêineres ou armazém, dentre outros – descarregada do veículo transportador mas não desembarçada para importação. No termo **DAP**, também utilizável em qualquer modalidade de transporte, por sua vez, o vendedor completa suas obrigações e encerra sua responsabilidade quando coloca a mercadoria à disposição do comprador, na data ou dentro do período acordado, num local de destino indicado que não seja um terminal, pronta para ser descarregada do veículo transportador e não desembarçada para importação. E, por fim, no termo **DDP**, igualmente utilizável em qualquer modalidade de transporte, o vendedor completa suas obrigações e encerra sua responsabilidade quando a mercadoria é colocada à disposição do comprador, na data ou dentro do período acordado, no local de destino designado, no país importador, não descarregada do meio de transporte, sendo que o vendedor, além do desembarço, assume todos os riscos e custos, inclusive impostos, taxas e outros encargos incidentes na importação, cabendo registrar que a Resolução CAMEX nº 21/2011 estabelece que, em virtude de o vendedor estrangeiro não dispor de condições legais para providenciar o desembarço para entrada de bens do País, o termo DDP não pode ser utilizado em importações brasileiras, devendo ser escolhido o DAT ou o DAP, no caso de preferência por condição disciplinada pela ICC.

venda praticadas no comércio internacional, desde que compatíveis com o ordenamento nacional”, faz expressa menção individualizada aos INCOTERMS®, demandando o preenchimento de um campo, na declaração de importação, com três dígitos.⁷³⁸ E o Regulamento Aduaneiro brasileiro faz menção explícita aos termos FOB (artigo 153) e CIF (artigo 190).

Daí sua importância, ainda que instrumental, no estudo do imposto de importação, porque a identificação precisa da operação, inclusive para que se saiba que elementos adicionar ou excluir da base de cálculo do imposto, depende do conhecimento do termo eventualmente utilizado.

⁷³⁸ Os três dígitos devem ser preenchidos com as letras correspondentes aos INCOTERMS®, ou com “C+F”, para se referir a “custo mais frete”; “C+I”, para remeter a custo mais seguro, ou, ainda, “OCV”, no caso de “outra condição de venda”.

5 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL

5.1 ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES

Como percebemos, nos capítulos anteriores, a regulação do comércio internacional comporta um emaranhado de acordos multilaterais, regionais e até bilaterais, que afetam sobremaneira a disciplina nacional da matéria, inclusive no que se refere ao imposto de importação.

Tomaremos, neste capítulo, como parâmetro, o tratamento reservado ao imposto de importação, no Brasil, à luz das normas nacionais que norteiam a incidência do tributo, e de estudos nacionais sobre o tema, sem descuidar das devidas remissões a atos internacionais, quando pertinente, possibilitando a visualização da forma pela qual o país se insere no contexto da disciplina internacional do comércio.

Dividimos o capítulo em três subitens: hipótese de incidência, sujeição ativa e passiva, e base de cálculo e alíquota, dando atenção não só às importações mais frequentes no Brasil, as definitivas e comuns, com registro da declaração de importação antes da chegada da mercadoria ao país, mas também a outras espécies de importação, em situações especiais, de raro trato nas obras nacionais que versam sobre o imposto de importação.

Na linha do acordo terminológico prévio, estabelecemos, a seguir, a quais situações se refere cada uma das categorias de importação que utilizaremos neste capítulo.

As “**importações definitivas**”, como o próprio nome sugere, são aquelas nas quais não se revela, no momento da introdução da mercadoria no país, a intenção de seu posterior retorno ao exterior. Assim, as mercadorias ingressam com “*animus*” definitivo.⁷³⁹

No subgrupo que denominamos “**importações definitivas comuns**”, trazemos as importações efetuadas em caráter definitivo, com registro de

⁷³⁹ Isso não impede, no entanto, que tais mercadorias possam retornar ao exterior, diante de evento não previsto no momento de sua entrada no país.

Declaração de Importação (DI), no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), após a efetiva chegada da mercadoria ao Brasil. E entendemos como “comuns” as importações que não estejam sujeitas a tratamento tributário e aduaneiro diferenciado.⁷⁴⁰

Com isso, aproveitamos a oportunidade para detalhar o que são as **“importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado”**, identificando-as precisamente em três seções do Capítulo IV, do Título I, do Livro II, do Regulamento Aduaneiro brasileiro: Seção IV, das remessas postais internacionais; Seção V, da bagagem de viajante; e Seção VI-A, das mercadorias importadas pela fronteira terrestre de Foz do Iguaçu, dentro das regras estabelecidas para tributação unificada. Em nenhuma dessas operações há registro de declaração de importação no SISCOMEX, e, portanto, seu resultado não é incluído diretamente no saldo da balança comercial brasileira, extraído de tal sistema. E, em todas elas, importantes aspectos da disciplina aduaneira, como classificação de mercadorias, são irrelevantes.⁷⁴¹

Mas precisamos ainda concluir a análise da definição de “importações definitivas comuns”, estabelecendo a razão de nela incluirmos o excerto “após a efetiva chegada da mercadoria ao Brasil”.

A sequência natural das etapas, em uma importação, até o registro da declaração de importação, é a seguinte: (a) transação comercial entre o comprador/importador brasileiro e o vendedor/exportador estrangeiro; (b) a mercadoria transacionada é exportada para o Brasil, no país onde se encontre, mediante um despacho aduaneiro de exportação; (c) a mercadoria é embarcada no exterior, com destino ao Brasil; (d) o veículo de transporte ingressa no território

⁷⁴⁰ A expressão “importação comum” tem esse mesmo sentido no Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 171: *“A mercadoria estrangeira importada a título de bagagem, e que, por suas características e quantidades, não mereça tal conceito, fica sujeita ao regime da importação comum”*. O Regulamento Aduaneiro brasileiro utiliza a expressão “importação comum” 5 vezes – no artigo 73, II, “a”, e parágrafo único; no artigo 161; no artigo 642; e no artigo 702, § 3º; sempre para se referir a importações que não se enquadrem nas regras de bagagem e de remessas postais internacionais.

⁷⁴¹ A leitura isolada de tais seções do Regulamento Aduaneiro brasileiro pode fazer parecer que a diferença entre as importações comuns e as sujeitas a tais tratamentos é apenas no que se refere ao cálculo do imposto de importação. Mas um olhar sistemático, mais amplo, mostra que as diferenças se espraiam pela hipótese de incidência e pelos próprios procedimentos de controle aduaneiro. Junto às citadas seções, há ainda a Seção III, referente à “tributação das mercadorias não identificadas”, artigo 98 do Regulamento Aduaneiro, que não entendemos corresponder a uma categoria de importação, mas a um instrumento para quantificar o montante a recolher, em caso de importações com extravio ou clandestinas, estas sim categorias, a serem tratadas, neste estudo, nos tópicos 5.2.4.2, p. 405-410; e 5.2.4.3, p. 410-413.

aduanheiro brasileiro; (e) a mercadoria é descarregada do veículo e depositada em local autorizado pela Aduana; e (f) o importador brasileiro registra uma declaração de importação para a mercadoria, iniciando o despacho aduanheiro de importação, no país.

Contudo, em determinadas situações a legislação permite que o importador registre a declaração de importação antes mesmo da chegada da mercadoria ao país. Tal opção busca dar celeridade à operação, garantindo que a mercadoria, ao chegar, possa seguir rapidamente a seu destino. É a tais casos que nos referimos quando tratamos de **“importações definitivas com registro antecipado da declaração de importação”**.⁷⁴²

Ainda no grupo das importações definitivas, identificamos as **“reimportações”**, que consistem, segundo a legislação infralegal brasileira – na ausência de comando legal específico sobre o tema – no retorno ao país de mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título temporário, ou de produto dela resultante.⁷⁴³

Seria tentador, mas não exato, definir por exclusão a segunda categoria de importações que utilizamos em nossa classificação, as **“importações temporárias”**, entendendo-as como aquelas nas quais, no momento da importação, já se sabe que

⁷⁴² Os casos em que se permite o registro antecipado da declaração de importação são previstos em normas infralegais, Instruções Normativas (IN), e, em geral, revelam situações em que é pouco recomendável, ou até inviável, o armazenamento das mercadorias em portos, aeroportos e pontos de fronteira, *v.g.*, importações de grãos descarregados diretamente por silos ou oleodutos, importações de mercadoria inflamável, corrosiva, radioativa ou de alta periculosidade, ou importações de plantas e animais vivos, frutas frescas e perecíveis. Tais situações, hoje previstas no artigo 17 da IN SRF nº 680/2006, estavam contempladas, originalmente, no item 7.1 da Instrução Normativa nº 40, de 19/11/1974, e tinham por fundamento o artigo 121 do Decreto nº 59.832, de 21/12/1966. Como veremos, no tópico 5.2.2.2, p. 357-366, a evolução legislativa da regulação de tal facilidade procedimental acabou por afetar a identificação da manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação.

⁷⁴³ Como aqui se denuncia, reiteradamente, vários termos importantes da legislação aduaneira, *v.g.*, “importação”, “exportação”, “reimportação”, “reexportação” e “nacionalização”, não estão inequivocamente definidos em nosso ordenamento. Uma das poucas normas que se aventurou nessa jornada, historicamente, foi a Portaria do Ministro da Fazenda (MF) nº 300, de 31/08/1988, que, em seu item 2, dispunha que a nacionalização de mercadoria compreende a “... *sequência de atos que transferem a mercadoria de economia estrangeira para economia nacional*”. A Portaria foi revogada, mas o Regulamento Aduaneiro brasileiro, em seu artigo 212, § 1º, hoje, textualmente, afirma: “... *considera-se nacionalizada a mercadoria estrangeira importada a título definitivo*”. Embora não seja absurdo falar-se em reimportação de mercadoria definitivamente exportada, o Regulamento Aduaneiro brasileiro, atualmente, usa o termo “reimportação” apenas no sentido de retorno ao país de mercadoria nacional ou nacionalizada exportada temporariamente – artigos 431, 442, 443, 445, 446 e 456 – ou de produto dela resultante – artigos 449, 454 e 456. Mas o artigo que deixa mais clara essa diferença, no regulamento, é o 543, em seu parágrafo único, que trata, de um lado, das mercadorias “reimportadas”, e, de outro, daquelas exportadas definitivamente, e que retornam ao país por fatores alheios à vontade do exportador.

a mercadoria não permanecerá, em definitivo, no país. Mas a realidade a descrever é um pouco mais complexa, podendo ser encontradas, basicamente, quatro situações distintas, normalmente designadas, no Brasil, como “regimes aduaneiros especiais” ou “regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais”: (a) importações de mercadorias para as quais já se sabe, no momento da importação, que retornarão ao exterior, no mesmo estado, em um prazo determinado – “**admissões temporárias**”; (b) importações de mercadorias que serão incorporadas a produto final a ser exportado, em processo de industrialização, ou de conserto, reparo ou restauração – “**importações para aperfeiçoamento ativo**”; (c) importações de mercadorias que seguirão no país, em trânsito, até o local onde deve ocorrer a importação definitiva posterior, ou até o local de saída, com destino a terceiro país – “**trânsitos aduaneiros de importação**”; e (d) importações de mercadorias que ficarão no país, depositadas, aguardando providências para uma esperada importação definitiva posterior – “**depósitos aduaneiros de importação**”. De acordo com a situação, e com uma variável importante, presente, de distintas formas, em cada uma das situações – o fato de o despacho ser ou não “para consumo” – diferente será o detalhamento da disciplina do imposto de importação.⁷⁴⁴

A legislação brasileira prevê, ainda, três hipóteses de incidência do imposto de importação, que agruparemos sob a categoria de “**importações irregulares**”.

A primeira delas tem relação com a etapa de importação que, neste item, referimos como “e”: descarga e armazenamento da mercadoria em local autorizado pela Aduana. O Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, estabeleceu, no inciso II de seu artigo 23, um prazo máximo para que a mercadoria procedente do exterior ficasse armazenada, antes do registro da declaração de importação, impondo, ao final de tal prazo, a pena de perdimento, considerando-a abandonada.⁷⁴⁵

⁷⁴⁴ Não se pode ainda ignorar que tais situações podem aparecer mescladas em relação a uma mesma mercadoria, e que, ao longo da permanência da mercadoria no Brasil, pode ser alterado o “*status*” da mercadoria de uma para outra situação. Por exemplo, uma mercadoria que chega ao país em “*admissão temporária*”, com expectativa de retornar ao exterior, pode acabar sendo vendida no país, culminando em importação definitiva, ou sendo transferida para um “*depósito aduaneiro*”, onde ficará armazenada, por determinado tempo, até ulterior destinação. Sobre o conteúdo da expressão “*despacho para consumo*” trataremos no tópico 5.2.1.5, p. 344-352.

⁷⁴⁵ Esse prazo é, hoje, de 90 dias, contados da descarga, para portos, aeroportos e pontos de fronteira; e de 120 dias para os chamados “portos secos”, conforme artigo 23, II, “a” e “d”, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e artigo 642, § 2º, do Regulamento Aduaneiro. “Portos secos” são, conforme artigo 11 do Regulamento Aduaneiro, “... *recintos alfandegados de uso público nos quais são executadas operações de movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias e de bagagem, sob controle aduaneiro*” (*sic*). O inciso II do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, traz, ainda, outras duas hipóteses de abandono: na alínea “b”, versa sobre o prazo

Ocorre que o descumprimento de tal prazo nem sempre resulta, de fato, do abandono voluntário da mercadoria, muitas vezes já até paga pelo importador ao vendedor estrangeiro, sendo comum que derive, por exemplo, de simples falta de recursos para o pagamento dos tributos devidos na importação. Pensando nisso, as autoridades acabavam estabelecendo, por razões justificadas, interrupção da contagem do prazo para caracterização do abandono.⁷⁴⁶

Contudo, o artigo 18 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, veio a prever que, antes da aplicação da pena de perdimento por abandono, poderia ser iniciado o despacho aduaneiro, com o registro da correspondente declaração de importação, se cumpridas as formalidades exigidas e pagos os tributos incidentes na importação, com acréscimos moratórios contados da “... *data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado*”. Passou, então, a surgir hipótese diferenciada de importação, derivada da irregularidade formal de descumprimento de prazo para registro de declaração de importação. É o que chamaremos de “**importações de mercadorias fora do prazo**”.

Um segundo grupo de importações que classificamos como irregulares decorre da presunção constante do § 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, que dispõe: “... *considerar-se-á entrada no Território Nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira*”. E o mesmo Decreto-Lei, no parágrafo único de seu artigo 23, originalmente, estabeleceu que a mercadoria faltante ou extraviada sujeitar-se-ia aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurasse a falta ou dela tivesse conhecimento, e, na alínea “d” do inciso II do artigo 106, que a tal mercadoria faltante ou extraviada seria, ainda, aplicada multa de 50% do imposto de importação incidente, ou que incidiria, no caso de haver isenção ou redução.

Essa incidência de tributo e de multa decorre de presunção de entrada legalmente estabelecida, e que repousa sobre duas obrigações civis: a do transportador, de entregar no Brasil a mercadoria declarada como embarcada para

de 60 dias da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; e, na alínea “d”, sobre o prazo de 60 dias da notificação que a Aduana faz ao proprietário, após receber mercadoria que tenha ingressado no país involuntária ou forçosamente, em virtude de naufrágio de embarcações, medida de segurança de navegação, ou eventos semelhantes, em outras vias de transporte.

⁷⁴⁶ Tal concessão encontrava guarida na previsão contida no artigo 461, § 5º, do Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, sempre que o pedido se fundasse em “razões relevantes”.

tal destino nos documentos de transporte, e a do depositário, de, recebendo a guarda da mercadoria do transportador, entregá-la ao importador. Tanto que a multa e os tributos são lançados em relação a um desses responsáveis pela guarda da mercadoria.⁷⁴⁷

Tendo a mercadoria sido declarada como transportada com destino ao Brasil, e/ou declarada como recebida pelo depositário brasileiro, eventual falta ou extravio recai exatamente sobre quem descuidou da guarda, permitindo a entrada da mercadoria no país à margem dos controles aduaneiros e do pagamento de tributos. É o que designamos como **“importações de mercadorias extraviadas ou faltantes, declaradas nos documentos de transporte”**.

Parece ter presumido, o legislador, que, por descuido de um dos responsáveis pela guarda das mercadorias, elas acabaram sendo introduzidas clandestinamente no país.

E é exatamente sobre as **“importações clandestinas”** ou fraudulentas, que versa nosso terceiro e último grupo de “importações irregulares”. A introdução clandestina de mercadorias, no país, configura os crimes de contrabando, se a mercadoria for de importação proibida, ou de descaminho, se a importação for permitida, mas restar “... *iludido, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto*” devido, conforme artigo 334 do Código Penal, tanto em sua redação original quanto na alterada pela Lei nº 13.008/2014.

Historicamente, a introdução clandestina, em qualquer de suas vertentes, é punida, no Brasil, com a pena de perdimento, e para tal conduta há vedação de aplicação dos benefícios da denúncia espontânea, conforme artigo 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, desde sua redação original.

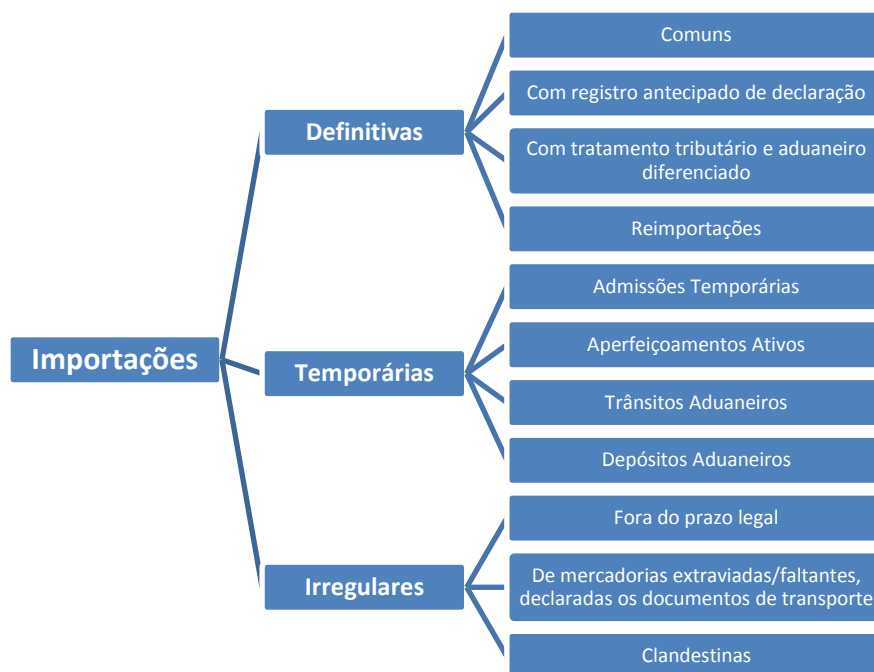
Entretanto, alterações legislativas das últimas décadas acabaram por culminar na disciplina da incidência do imposto de importação na hipótese de introdução clandestina, quando a mercadoria não é apreendida efetivamente pela fiscalização, ficando de posse do importador.⁷⁴⁸

⁷⁴⁷ No entanto, era tão frequente que o importador assumisse espontaneamente o pagamento dos tributos, como se não houvesse falta ou extravio, por razões de celeridade, que a situação passou a figurar expressamente na nova redação que a Lei nº 12.350, de 20/12/2010, deu ao § 3º do artigo 60 do Decreto-Lei nº 37/1966.

⁷⁴⁸ A Aduana, mesmo antes de admitir a possibilidade de cobrança de tributos, em caso de introdução clandestina, acabou tendo que disciplinar o que fazer, nas hipóteses em que tal cobrança decorria de decisão judicial, na IN do Departamento da Receita Federal (DpRF) nº 89, de 15/07/1992. E, com base em construções legislativas de 2002, 2003 e 2010, como veremos no tópico 5.2.4.3, p.

Pelo exposto, podemos sintetizar a categorização das importações possíveis, no Brasil, e seus desmembramentos, na figura 4:

Figura 4 – Categorias de Importação no Brasil



No item seguinte, trataremos da hipótese de incidência do imposto de importação para cada uma dessas categorias e seus desmembramentos.

No entanto, cabe justificar aqui, derradeiramente, a não inclusão, como categorias específicas, de duas espécies de importações “*sui generis*”.

A primeira, que denominamos de “importações involuntárias”, ou “**chegada forçada**”, é tratada, na legislação nacional, no Decreto-Lei nº 37/1966, em seus artigos 55 e 56, que descrevem situações em que a mercadoria em viagem internacional é “... *lançada às costas e praias interiores, por força de naufrágio das embarcações ou de medidas de segurança de sua navegação*”; ou o equivalente a tais eventos, nas vias terrestre e aérea, devendo ser recolhida e encaminhada à Aduana, que notificará o proprietário da mercadoria.

Em tais situações, o proprietário da mercadoria terá o prazo de 60 dias para “despachá-la”, expressão alargada que se pode referir a qualquer categoria de importação definitiva ou temporária, ou mesmo à simples devolução da mercadoria ao exterior, se autorizada. Percebe-se que não estamos, então, em tal hipótese,

410-413, passou-se, administrativamente, a prever a incidência do imposto de importação em determinadas “importações clandestinas”.

efetivamente, diante de uma nova categoria, mas de uma situação que direcionará para uma das categorias existentes, caso venha a ser registrada uma declaração de importação.

Se o proprietário da mercadoria não a “despachar” em 60 dias, presume-se o abandono – por força do artigo 56 do Decreto-Lei nº 37/1966 e do artigo 23, II, “c”, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse cenário, se o proprietário, ainda assim, desejar registrar declaração de importação para a mercadoria, a operação estará inserida na categoria de importações irregulares que denominamos de “fora do prazo legal”.

Caso contrário, ocorrerá a apreensão, em nome e ordem do Ministro da Fazenda, com posterior destinação, mediante alienação, sob a forma de licitação ou doação a entidades sem fins lucrativos; incorporação ao patrimônio de órgão da Administração Pública; destruição ou inutilização; conforme artigos 25 e 29 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Também não há, aqui, uma nova categoria de importação.

Entretanto, repare-se que, em duas dessas destinações, alienação e incorporação ao patrimônio da própria Administração, relacionadas ou não a naufrágio *etc.*, uma mercadoria estrangeira permanecerá em definitivo, no Brasil, sem que sequer exista uma declaração de importação, ou o pagamento do imposto de importação. Eis a derradeira espécie “*sui generis*” de “importações de mercadorias estrangeiras apreendidas pela Aduana” ou “**importações de ofício**”.

Tal categoria pressupõe uma importação não só irregular, mas que resultou, em regra, na pena de perdimento da mercadoria, em favor da Fazenda.⁷⁴⁹ Ocorre que a Fazenda, ao contrário do que faz quando atua como importadora, adquirindo mercadorias no exterior, registrando declaração de importação e submetendo-se ao controle de órgãos anuentes – nesses casos em que passa a deter a posse de mercadorias trazidas ao país por terceiros, simplesmente as destina, mediante ato administrativo interno específico, como autoriza o Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Ocorre, assim, uma importação frustrada por parte de terceiro, ficando a mercadoria de posse da Fazenda, que, magicamente, sem qualquer despacho de importação, controle administrativo por órgãos anuentes, ou pagamento de imposto

⁷⁴⁹ Dizemos em regra, pois, afora as hipóteses de perdimento, a Aduana pode ainda receber mercadorias estrangeiras de terceiros que ainda não foram objeto de importação definitiva, como no caso da forma de extinção da aplicação da “admissão temporária” prevista no artigo 367, II, do Regulamento Aduaneiro brasileiro: “entrega à Fazenda”.

de importação, incorpora-a à economia nacional, em uma venda, ou até doação, efetuada no mercado interno.⁷⁵⁰

No Brasil, a venda de mercadorias pela Fazenda, em leilão – hoje, preferencialmente, por meio eletrônico, conforme § 13 do artigo 29 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012 – não mais corresponde, propriamente, a uma importação, “apagando-se o passado” estrangeiro em relação à mercadoria, e afastando-se tanto o imposto de importação quanto as restrições de ordem econômica.⁷⁵¹

As únicas restrições que subsistem, ainda que de forma sutil, são as não-econômicas, externadas na obrigação de que o arrematante – ou quem receba em doação os bens apreendidos pela Fazenda – assuma a responsabilidade pelo adequado consumo, utilização, industrialização ou comercialização das mercadorias,

⁷⁵⁰ Tal magia, ou “ficção”, para usar um termo mais “jurídico”, em verdade, decorre dos comandos do Decreto-Lei nº 1.455/1976. É como se houvesse, fictamente, uma alteração do “*status*” da mercadoria, que, ao ser apreendida, já não mais seria propriamente estrangeira. Tal linha de entendimento, contudo, é titubeante, ao longo do tempo. Na redação original do Decreto-Lei nº 37/1966 – artigos 2º, II, e 31, II – e no texto do Código Tributário Nacional, artigos 20, III, e 22, II – dispõe-se que, no caso de venda de mercadoria estrangeira em leilão, a base de cálculo do imposto de importação corresponde ao preço da arrematação, e que é contribuinte do imposto o arrematante. Ambos os dispositivos do Decreto-Lei nº 37/1966 foram, no entanto, revogados pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, que não mais previu incidência de imposto de importação sobre as mercadorias apreendidas ou abandonadas vendidas em leilão, nem arrolou o arrematante como contribuinte. De lá para cá, as alterações efetuadas no Decreto-Lei nº 1.455/1976 deixaram cada vez mais claro que a venda em leilão não é, nem equivale a uma importação, culminando na redação ao “*caput*” do artigo 28 e ao § 12 do artigo 29, pela Lei nº 12.350/2010: “... *não haverá incidência de tributos federais sobre o valor da alienação, mediante licitação... de mercadorias abandonadas, entregues à Fazenda Nacional ou objeto de pena de perdimento*”. Trata-se de venda, no mercado interno, pela Fazenda, de mercadoria estrangeira que nunca passou por despacho aduaneiro de importação, e que foi, sob a batuta do legislador, “nacionalizada” de ofício.

⁷⁵¹ Isso dá origem a situações lícitas, mas tragicômicas, que merecem ser aqui narradas. Veja-se a famosa vedação à importação de veículos usados estabelecida pela Portaria do Departamento de Comércio Exterior (DECEX) nº 8, de 13/05/1991. A Fazenda apreende o veículo usado que o terceiro tentava importar, por ser vedada a importação de veículos usados, conforme artigo 23, I, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e, logo depois, vende, no mercado interno, o mesmo veículo, sem exigência do imposto de importação nem de despacho de importação, a terceiro, ou melhor, a “quarto”, porque o terceiro aqui referido, como parte interessada, não o pode adquirir em leilão. No caso de veículo usado, a situação do arrematante é melhor ainda, pois a nova redação dada aos §§ 6º e 7º do artigo 29 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, libera-o de “... *multas, gravames, encargos e débitos fiscais...*” referentes ao veículo à época da prática da infração punida com o perdimento, permitindo a expedição de novos certificados de registro e licenciamento, “... *mediante a apresentação de comprovante da decisão que aplica a pena de perdimento em favor da União, ficando os veículos livres de multas, gravames, encargos, débitos fiscais e outras restrições financeiras e administrativas anteriores a tal decisão*”. Imagine-se, como segundo exemplo da “tragicomédia”, uma mercadoria apreendida por falta dolosa de pagamento do imposto de importação, com base no inciso XI do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966, e que seja leiloada, adquirida, e introduzida no mercado interno sem que jamais tal tributo venha a ser pago. Tais exemplos demonstram, no mínimo, a necessidade de aprimoramento da legislação que rege a matéria, no Brasil, nem que seja para dar maior sustentação ao entendimento pela “nacionalização” de ofício, ao qual, “*a priori*”, não nos opomos.

de acordo com as regras pertinentes, “... *inclusive no que se refere ao cumprimento das normas de saúde pública, meio ambiente, segurança pública ou outras*”.⁷⁵²

Em síntese, não se está a tratar, nem na apreensão, nem na etapa subsequente, de destinação da mercadoria apreendida, de uma operação de importação, mas de procedimentos administrativos internos, sendo a venda ou doação efetuada após uma espécie de nacionalização “de ofício” da mercadoria, sem declaração nem despacho de importação.

Tendo em vista o exposto, entendemos por bem não categorizar essas operações como importações.

A classificação aqui apresentada, e detalhada a seguir, sob o aspecto da incidência do imposto de importação, é, então, uma primeira tentativa de agrupar todas as espécies de importação existentes no Brasil, possibilitando uma visão integral da matéria.

5.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

5.2.1 Considerações preliminares

5.2.1.1 Observações terminológicas preliminares

Ao tratar da hipótese de incidência do imposto de importação, no Brasil, devemos iniciar pelas disposições constitucionais, mais precisamente pelo artigo 153 da Constituição Federal de 1988, que, em seu inciso I, estabelece que a competência para a instituição do imposto sobre “... *a importação de produtos estrangeiros*” é da União, esclarecendo, no § 1º do mesmo artigo, que é facultado ao Poder Executivo alterar suas alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.⁷⁵³

Percebemos que o texto constitucional foi influenciado pela terminologia constante em nosso Código Tributário Nacional: “produto”; e não pela que figurava

⁷⁵² A previsão surge no § 8º do artigo 29 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acrescentado pela Lei nº 12.350/2010. Com esse dispositivo, a Fazenda busca eximir-se de responsabilidade em relação aos produtos que vende ou doa, eliminando – a nosso ver, perigosamente – etapa que deveria anteceder o leilão ou a doação, de verificação do atendimento dos requisitos não econômicos para introdução da mercadoria no país. Daí a Fazenda costumar advertir, nos leilões, que vende as mercadorias apreendidas “no estado em que se encontram”.

⁷⁵³ E, não esqueçamos, tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico nacional possuem estatuto de lei, como dispusemos no item 3.5, p. 200-225.

na norma de ordem legal específica que tratava do imposto de importação, e era alinhada à terminologia internacionalmente empregada, conforme expusemos no subitem 1.4.7, o Decreto-Lei nº 37/1966, que tratava de “mercadoria”.⁷⁵⁴ Enquanto a norma tributária do CTN, em seu artigo 19, dispõe que o imposto de importação tem como “fato gerador” a entrada dos “produtos” estrangeiros no “território nacional”, a norma aduaneira/tributária do Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 1º, estabelece que o imposto de importação “... *incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional*”.

A expressão “fato gerador” é empregada em ambas as normas, sendo de utilização geral na legislação brasileira, figurando na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, que chega a conceituá-la, em relação à obrigação tributária principal, pagamento de tributo “ou penalidade pecuniária”, como “... *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*” (artigo 114).

ATALIBA, invocando Alfredo Augusto Becker, aponta que o legislador brasileiro, com a expressão “fato gerador”, acabou por designar duas coisas distintas: “... *a figura conceitual e hipotética consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei...*”, e “... *o próprio fato concreto...*” que se realiza no mundo fenomênico, propondo, para a primeira, a designação de “hipótese de incidência”, e, para a segunda, a de “fato imponível”.⁷⁵⁵

Acolhendo tal terminologia, designaremos, aqui, como **hipótese de incidência** do imposto de importação, a descrição hipotética, na lei, da situação que faz nascer a obrigação de pagar esse imposto, admitindo que, da mesma forma que o legislador constitucional e o da codificação tributária foram infelizes na utilização

⁷⁵⁴ Subitem 1.4.7, p. 53-66.

⁷⁵⁵ ATALIBA aponta a origem da expressão “fato gerador”, no Brasil, em artigo de Gaston Jèze, publicado na Revista de Direito Administrativo (RDA) nº II, denominado de “O fato gerador do imposto (Contribuição à teoria do crédito de imposto)” (*sic*), que “... *marcou época e determinou a imediata e total adesão a esta terminologia*” – **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 54. No mesmo sentido, P. B. CARVALHO, que denomina a situação hipotética de “hipótese tributária” e a concreta de “fato jurídico tributário” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 245-248. Amílcar de Araújo FALCÃO, em 1976, explica que o artigo de Gaston Jèze foi publicado, originalmente, em 1937, na “Revista de Direito Público e da Ciência Política”/“*Revue du Droit Public et de la Science Politique*”, e traduzido para o português por Paulo da Mata Machado, para publicação na RDA nº II, e foi muito lido, sendo difícil de encontrar, no Brasil, à época, doutrina ou jurisprudência em que a expressão usada fosse outra que não “fato gerador”, ao mesmo tempo em que admite que a expressão é passível de crítica – **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, p. 29. O Artigo de Gaston Paul Amedee JÈZE, traduzido por Paulo da Mata Machado, e publicado na RDA nº II, em 1945, p. 50 a 63, está disponível na biblioteca digital da Fundação Getúlio Vargas, em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8116>>. O artigo original, em francês, intitulado “*Le fait générateur de l'impôt (Contribution à la théorie de la créance d'impôt)*” está disponível em: <<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k936110v/f628.image>>. Ambos os acessos em: 04 jul. 2016.

do termo “produto”, também o foram no uso da expressão “fato gerador”, nesta última, acompanhados, ainda, pelo legislador aduaneiro.⁷⁵⁶

Apesar de apresentarmos, no item 5.1, diversas categorias de importação, que analisaremos na sequência, há observações que são comuns a todas.⁷⁵⁷ E a primeira e mais importante delas deriva dos próprios textos que acabamos de examinar, da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei nº 37/1966: o imposto incide sobre a **importação de mercadorias estrangeiras**.

5.2.1.2 Importação de mercadoria

Já definimos importação de mercadorias, em nosso acordo terminológico prévio, ao final do subitem 1.4.7, como “... a *introdução de mercadoria em um território aduaneiro*”. E isso se refere a qualquer **introdução** – a título definitivo ou temporário, regular ou irregular – de qualquer **mercadoria** – seja ela resultado de compra e venda, de doação, de arrendamento, ou de operação de outra natureza, havendo ou não finalidade comercial, e sendo realizada por pessoa física ou jurídica – em qualquer **território** aduaneiro – seja ele maior que o território geográfico do país, como no caso de uniões aduaneiras, ou menor, havendo mais de um território aduaneiro contido no território nacional.⁷⁵⁸

Não havendo introdução de mercadoria no território aduaneiro, não há que se falar em incidência do imposto de importação. Daí entendermos que as operações conhecidas como “*back to back*” e os “*downloads*” de músicas, livros ou aplicativos, efetuados pela “*internet*”, por exemplo, estão fora do universo de incidência do imposto de importação. Nesses casos, não há qualquer introdução de

⁷⁵⁶ Esclarecemos, entretanto, que não vemos prejuízo insanável na utilização, pelo legislador, de expressões e termos inadequados. Isso, certamente, não ocorre só com relação a “fato gerador” e “produto”, como já pudemos perceber. Basta, a nosso ver, que o jurista saiba do que está a tratar, ao analisar cada dispositivo normativo, e esclareça e motive o porquê da adoção, ou não, de determinada terminologia. Assim como a doutrina tributária encarregou-se de expressar, tecnicamente, o que o legislador quis dizer com a expressão “fato gerador”, que entendeu inadequada, a doutrina aduaneira, como narramos no subitem 1.4.7, p. 56-61, esclareceu que o objeto do comércio internacional é a “mercadoria”, termo uniformizado internacionalmente, e presente em acordos multilaterais dos quais o Brasil já participava décadas antes da existência da codificação tributária ou das últimas Constituições, devendo em tais textos nacionais a palavra “produto” ser lida com a compreensão de que se está a tratar daquilo que, internacionalmente, é designado por mercadoria. Tal leitura internacional, contextualizada, é efetuada, ainda que com deficiências, pelo Decreto-Lei nº 37/1966.

⁷⁵⁷ Item 5.1, p. 321-330.

⁷⁵⁸ Sobre a amplitude do termo “estrangeiras”, conversaremos adiante, ainda neste subitem. Adiante-se que a definição de mercadoria e de território aduaneiro, em nosso acordo terminológico prévio, nos subitens 1.4.7 (p. 53-66) e 1.4.8 (p. 66-77), poupa-nos substancial trabalho no presente tópico.

mercadoria, cabendo, no máximo, cogitar da incidência de modalidades distintas de tributo, afetas à importação e à exportação de serviços, por exemplo.

As operações comumente designadas como “*back to back*” são aquelas nas quais a compra e a venda das mercadorias ocorre sem que elas, efetivamente, ingressem no Brasil ou dele saiam, sendo a mercadoria comprada de um país, no exterior, e vendida a um terceiro país, sem o trânsito em território brasileiro. Nesses casos, não há efetiva importação de mercadorias, no conceito por nós adotado.⁷⁵⁹

Os “*downloads*” são transferências de “*software*” – programas de computador, incluindo, v.g., áudio, vídeo e jogos, efetuados pela rede mundial de computadores – “*Internet*”. Na feitura deste estudo, por exemplo, utilizamos diversas obras disponíveis, gratuitamente, na “*internet*”, e algumas obras que tivemos que adquirir em meio eletrônico – livro eletrônico ou “*e- book*” – com pagamento efetuado ao exterior. E nenhuma dessas obras ingressou fisicamente no país. Incabível, assim, falar-se em importação de mercadorias, e, por consequência, em imposto de importação.⁷⁶⁰

⁷⁵⁹ Nesse sentido já se manifestou a RFB, na Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 49, de 06/02/2007: “... não incide o Imposto de Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro”. A mesma Solução de Consulta tratou ainda do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – importação, dispondo que “... não incide o IPI vinculado à Importação na operação de compra e venda realizada no exterior quando não ocorre desembaraço aduaneiro da mercadoria comprada”; e que “... também não incide o IPI sobre venda de produto estrangeiro realizada no exterior, sem que haja transferência física para o território brasileiro”. No que se refere a contribuições, houve manifestação em sentido semelhante, na Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 119, de 02/08/2013, revelando que a operação “*back to back*” é composta por duas transações de compra e venda de mercadorias, com emissão de duas faturas, uma recebida pela pessoa jurídica domiciliada no país, outra por ela emitida; do que decorre a celebração de dois contratos de câmbio, e que “... a receita decorrente de operação *back to back*, uma vez que nela a mercadoria jamais entra e, assim, jamais sai efetivamente do País, não se caracteriza como receita de exportação”; assim como “... a ausência de entrada da mercadoria objeto da operação *back to back* no País... igualmente impede, no que toca à sua aquisição no exterior, de se cogitar da ocorrência do fato gerador da Cofins-Importação...”, ou da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação. Mas o fato de não enquadrar as operações “*back to back*” como importações ou exportações, não impediu a mesma RFB de efetuar, sobre tais operações, controle de preços de transferência, como se depreende da IN RFB nº 1.312, de 31/12/2012, artigo 37. São raras as manifestações na doutrina sobre o tema, cabendo, aqui, destacar texto de Sidney STAHL, no qual são apresentadas – e contestadas – três formas de compreensão jurídica das operações “*back to back*”, como operação financeira, como importação/exportação e como agenciamento – Tributação da Operação *Back to Back*, in PEIXOTO, SARTORI e DOMINGO (coord.), **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**, p. 269-281.

⁷⁶⁰ Nesse sentido já se manifestou a RFB, na Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 421, de 28/12/2010 – “... não há base legal para a incidência do Imposto sobre a Importação na aquisição de software transferido do exterior ao adquirente nacional por meio eletrônico (*download*), sem a utilização, portanto, de suporte físico”; e na Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 95, de 15/10/2012 – “... na importação de programas de computador (*softwares*), seja na modalidade de cópia única ou na modalidade de cópias múltiplas, é considerado unicamente o custo ou valor do suporte físico propriamente dito na determinação do valor aduaneiro, desde que o custo ou o valor

Não pode, o legislador nacional, alargar o universo de incidência a situações que, de fato, não constituem uma importação de mercadorias, sob pena de deturpar a própria natureza do imposto de importação.

Por outro lado, pode, o mesmo legislador, restringir, nacionalmente, tal universo de incidência, excluindo expressamente determinadas operações ou mercadorias.

A primeira e mais importante restrição, patente nos textos nacionais que examinamos, da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Decreto-Lei nº 37/1966, é que a incidência do imposto resume-se à importação de mercadorias **estrangeiras**.

5.2.1.3 Importação de mercadoria estrangeira

É preciso entender, então, o que o legislador designa como “mercadorias estrangeiras”. Como se mencionou no subitem 4.2.6, há três atributos geográficos passíveis de verificação, em uma mercadoria a ser importada: aquisição, procedência e origem. Os dois primeiros são de menor importância para o Direito Aduaneiro, pois são pouco úteis para identificar de onde vem, efetivamente, a mercadoria; onde ela é fabricada. É muito fácil, por exemplo, alterar-se o local de aquisição da mercadoria, ou local de onde ela é enviada ao Brasil, a procedência. Por isso, a origem, que não é contingencial, mas atrelada à fabricação da mercadoria, é o atributo mais relevante. Afinal, toda a disciplina internacional que analisamos, neste estudo, sobre o imposto de importação, seja para estabelecer concessões tarifárias, seja para aplicar mecanismos de defesa comercial, como direitos “*antidumping*” e compensatórios, tem por base o país, ou o bloco econômico,

*dos dados, programas ou aplicativos esteja destacado do custo ou valor do suporte físico no documento de aquisição. Nos casos em que não há suporte físico para movimentação do programa, não há base normativa para a tributação da operação pelo Imposto de Importação, uma vez que o valor aduaneiro da operação (e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto) não pode ser determinado” (sic). HILÚ NETO, embora admita que o termo “produtos” comporte tanto bens corpóreos como incorpóreos, entende que sua utilização, na Constituição, foi em sentido estrito, diferenciando, por exemplo, “produtos” de “serviços”, o que levou à exclusão “... dos bens sem existência física, como aqueles transferidos por download”, devendo o termo “produto” abranger apenas “... bem corpóreo e móvel” – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 70-74. Tais considerações de HILÚ NETO, a despeito de serem atreladas ao termo “produtos”, e ao ordenamento nacional, são alinhadas à definição internacional de “mercadorias”. Ainda no sentido de que o imposto de importação não incide no caso de “download” e de “software”, MELO, **A importação no...**, *op. cit.*, p. 47-48.*

de origem da mercadoria, assim entendido aquele onde a mercadoria foi fabricada ou teve transformação substancial que lhe conferiu nova individualidade.⁷⁶¹

Apesar de não fazer muito sentido usar como parâmetro de incidência do imposto de importação o local de procedência das mercadorias, cobrando o tributo, por exemplo, de uma mercadoria 100% fabricada no Brasil, exportada definitivamente para o exterior, e que agora retorna ao país, sem qualquer alteração de estado, é de se destacar que nosso texto constitucional chegou a contemplar tal situação expressamente, em 1891, 1934, 1937 e 1946, dispondo que o imposto de importação incide sobre “... *importação de procedência estrangeira*” – artigo 7º, 1º, da CF/1891; ou sobre “... *importação de mercadorias de procedência estrangeira*” – artigo 6º, I, “a”, da CF/1934; artigo 20, I, “a”, da CF/1937; e artigo 15, I, da CF/1946.

Foi a partir de Emenda Constitucional nº 18/1965 que os textos constitucionais brasileiros passaram a estabelecer a competência da União para instituir o imposto de importação de “produtos estrangeiros”, não mais mencionando o critério “procedência”. E a expressão repetiu-se na CF/1967, no artigo 22, I; na Emenda Constitucional nº 1/1969, no artigo 21, I; e na Constituição vigente, de 1988, no artigo 153, I.

A influência do Direito Tributário brasileiro, em seu berço, principalmente de disposições presentes na Emenda Constitucional nº 18/1965 e na codificação tributária, sobre a disciplina da já centenária tarifa aduaneira, foi maligna, ao deturpar, nacionalmente, o conteúdo internacional de “mercadoria”, já usado, à época, inclusive, no GATT, trocando-o por “produto”, mas benigna, ao retirar o critério procedência como parâmetro de incidência do imposto de importação.⁷⁶²

Mas a matéria estava longe de ser pacífica, pois, aproveitando-se de um deslize nos textos constitucionais desde a Emenda nº 18/1965 – que estabelecia imposto sobre importação tão somente de produtos estrangeiros, e imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados – o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 93, resolveu “esclarecer” que seria considerada “... *estrangeira, para efeito*

⁷⁶¹ Recorde-se que, na hipótese de concessões tarifárias, está-se a tratar de regras de origem preferencial, e, no caso de medidas relativas à defesa comercial, remete-se a regras de origem não preferencial, como expusemos no subitem 4.2.6, p. 288-291.

⁷⁶² Tal critério, de procedência, até faz sentido para tributos internos, como o IPI, que incidem em operações internas, mas não incidem nas exportações. Isso porque o retorno ao país da mercadoria livraria duplamente a incidência, tornando vantajoso “triangular” a mercadoria no exterior, em vez de vendê-la diretamente no mercado interno.

de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada,” quando houver sido exportada sem observância de determinadas condições.⁷⁶³

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 104.306-7/SP, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do artigo 93 do Decreto-Lei nº 37/1966, entendendo que criou ficção incompatível com o texto constitucional. E o voto do Ministro relator Octavio GALLOTTI invoca exatamente a alteração do texto da CF/1946, ocorrida com a Emenda Constitucional nº 18/1965:

Tem-se, na espécie, uma ficção jurídica, criada pela legislação ordinária, que inseriu, no núcleo da hipótese de incidência do imposto de importação, um novo elemento, sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente. **O artigo 21, I da Constituição, ao definir a tributação de mercadorias importadas, restringiu o alcance da exação aos bens estrangeiros, afastando, por conseguinte, a cobrança do imposto em questão, sobre produtos de fabricação nacional.**

O sentido dessa regra constitucional é particularmente realçado, ao se ter em vista que, a partir da Emenda nº 18 (art. 7º, I), à Carta de 1946, a expressão **“importar mercadorias de procedência estrangeira”**, antes utilizada, pelo constituinte, para designar o fato gerador do imposto alfandegário, foi substituída pela locução **“importar produtos estrangeiros”** de significado nitidamente limitado, em cotejo com a fórmula anterior.

[...] Assim, ao fixar os caracteres particulares à incidência do imposto de importação, não deixou o texto constitucional margem alguma de discricão ao legislador ordinário, para dispor de modo mais amplo sobre a qualificação de um dos elementos fundamentais da previsão de incidência (*sic*).⁷⁶⁴

⁷⁶³ **Mercadoria nacional** é aquela de origem brasileira, aqui produzida, ou que aqui recebeu transformação substancial que lhe conferiu nova individualidade. **Mercadoria nacionalizada** é mercadoria estrangeira, importada definitivamente, como endossa o Regulamento Aduaneiro brasileiro, em seu artigo 212, § 1º. **Mercadoria estrangeira** é aquela que tem origem – “*made in*” – no estrangeiro, sendo lá fabricada ou tendo lá recebido transformação que lhe conferiu nova individualidade. Parece a Constituição brasileira, assim, ter-se esquecido de contemplar as **mercadorias “desnacionalizadas”**, ou seja, as mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas a título definitivo. E não temos dúvida de que, assim como a nacionalização não atribui origem brasileira a uma mercadoria, a desnacionalização não atribui origem estrangeira. Para que uma mercadoria “desnacionalizada” seja estrangeira, ela deve receber no exterior uma transformação que lhe confira uma nova individualidade. O artigo 93 do Decreto-Lei nº 37/1966 tangenciou a questão, pois tratou de exportações temporárias, mas ao desconsiderar tais exportações temporárias, quando descumprissem determinados requisitos, acabou considerando como estrangeiras mercadorias sabidamente nacionais ou nacionalizadas. O Regulamento Aduaneiro vigente à época, de 1985, foi ainda mais explícito, trazendo, em seu artigo 84, como disciplina do artigo 93 do Decreto-Lei, dois comandos, no inciso I – “*Considera-se estrangeira, para efeito de incidência do imposto, a mercadoria desnacionalizada, que vier a ser importada*” – e, no § 1º – “*Considera-se desnacionalizada a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo*” – que levavam, silogisticamente, à conclusão de que a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo se transformava em “estrangeira”.

⁷⁶⁴ Excertos do voto do Ministro Relator Octavio Gallotti, no RE nº 104.306-7/SP, STF, Pleno, unânime, julgado em 06/03/1986, DJ de 31/08/1973 – grifos nossos.

Após a declaração de inconstitucionalidade, o presidente do Senado Federal publicou a Resolução nº 436, de 05/12/1987, no Diário Oficial da União de 18/12/1987, suspendendo a execução do artigo 93 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Até aí, pareceria solucionada a questão. Mas, poucos meses depois da suspensão da execução do artigo 93, por inconstitucionalidade, foi publicado o Decreto-Lei nº 2.472/1988, que inseriu um § 1º no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 – hoje reproduzido no artigo 70 do Regulamento Aduaneiro – com texto novamente equiparando mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas a mercadorias estrangeiras, para fins de incidência do imposto de importação. Ressuscitado, pois, o debate sobre a constitucionalidade da equiparação.⁷⁶⁵

A nosso ver, não há margem, no Brasil, diante do texto constitucional vigente, para que a legislação ordinária estabeleça incidência do imposto de importação sobre o retorno ao país, no mesmo estado – sem qualquer industrialização que lhes confira nova individualidade – de mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas definitivamente.⁷⁶⁶

⁷⁶⁵ O texto estabelece: “§ 1º Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retornar ao País, salvo se: a) enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado; b) devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição; c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador; d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e) por outros fatores alheios à vontade do exportador”. Seu teor, em tese, simplesmente agregaria o termo “nacionalizado” ao texto do artigo 11 do Decreto-Lei nº 491, de 05/03/1969: “Não constitui fato gerador do imposto de importação e demais tributos... a reimportação de produtos nacionais que retornem ao País nas seguintes condições: I - enviado em consignação e não vendido nos prazos autorizados; II - por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição; III - por motivo de modificação na sistemática de importação por parte do país importador; IV - por motivo de guerra ou calamidade pública; V - por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador”. Mas o que se vê é algo mais, pois o artigo 11 do Decreto-Lei nº 491/1969 limita-se a arrolar casos de não incidência, e a nova redação do § 1º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelece incidência geral “a contrario sensu” para mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas, estabelecendo como exceções os casos de não incidência.

⁷⁶⁶ Entendem pela ausência de permissão constitucional para incidência do imposto de importação sobre produtos nacionais ou nacionalizados exportados definitivamente, e que retornem, no mesmo estado, ao país, MEIRA, **Regimes aduaneiros...**, op. cit., p. 116-117; e **Tributos sobre...**, op. cit., p. 337-339; MELO, **A importação no...**, op. cit., p. 49-50; e FOLLONI, **Tributação sobre...**, op. cit., p. 115-116; e **Tributos sobre importações: novas reflexões...**, op. cit., p. 186-187. Em sentido contrário, v.g., HILÚ NETO defende que “... se um produto nacional é enviado ao exterior e desincorporado do mercado brasileiro, ele é considerado desnacionalizado; perde, assim, a qualidade de nacional, o que implica a possibilidade de a União tributar a atividade de importá-lo”, e que “... embora o legislador constitucional não tenha incluído expressamente o vocábulo *desnacionalizados* no artigo 153, I, entende-se estar abarcado pela delimitação da conduta tributável pelo imposto sobre importações” – **Imposto sobre...**, op. cit., p. 84-85. Também em sentido contrário, Solon SEHN, que entende que é irrelevante “... o local da extração ou da fabricação do bem, se este já foi internalizado na economia de outro país” – Regime de Incidência do Imposto de Importação, in PEIXOTO, SARTORI e DOMINGO (coord.), **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**, p. 291-292. Sobre o retorno ao país de mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas temporariamente, trataremos no tópico 5.2.2.4, p. 375-380.

A legislação nacional pode restringir, mas não alargar a incidência do imposto de importação a situações que, de fato, não são importações. E, diante do texto constitucional brasileiro, que já efetuou uma restrição, limitando a incidência do imposto de importação à **importação de mercadorias de origem estrangeira**, não pode ser novamente alargado o universo de incidência pelo legislador ordinário, que tem como alternativa apenas manter a amplitude do universo de incidência constitucionalmente estabelecido, ou restringi-lo ainda mais.⁷⁶⁷

Como exemplo de restrições ao universo de incidência impostas pelo legislador ordinário, cabe mencionar a referente a mercadorias de importação proibida, em geral. Afinal de contas, seria irrazoável falar-se em incidência do imposto de importação sobre mercadorias que sequer poderão ficar de posse do importador, no país. No Brasil, não só as mercadorias de importação proibida, mas todas as mercadorias importadas às quais seja definitivamente aplicada a pena de perdimento, com apreensão pela Fazenda, sem posterior devolução ao importador, estão fora do universo de incidência do imposto de importação.⁷⁶⁸

Pelo até aqui exposto, não resta dúvida de que a **hipótese de incidência do imposto de importação é a introdução da mercadoria de origem estrangeira no território aduaneiro brasileiro**. Mas, para que possamos seguir adiante, na especificação da hipótese de incidência, principalmente no que se refere à sua manifestação no espaço e no tempo, alguns esclarecimentos procedimentais se fazem necessários.

5.2.1.4 Esclarecimentos procedimentais: data do registro da declaração de importação

Somente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados pode ocorrer a introdução, no país, de mercadorias vindas do exterior. Tais locais são conhecidos como “**zona primária**”, e neles a mercadoria pode ficar até que seja registrada a declaração de importação, definitiva ou temporária, desde que não se

⁷⁶⁷ A Constituição Federal brasileira traz ainda, em seu artigo 150, VI, “d”, restrição à incidência do imposto de importação, entre outros, no caso de operações de importação de “... *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão*”.

⁷⁶⁸ Sobre as mercadorias às quais se aplique a pena de perdimento, mas que não sejam definitivamente apreendidas pela Fazenda, pelo fato de não serem localizadas, ou terem sido consumidas ou revendidas, trataremos no tópico 5.2.3.3, p. 394-396.

ultrapasse o prazo máximo permitido, hoje, de 90 dias da descarga – que se costuma designar por prazo de “**depósito temporário**”.⁷⁶⁹

Assim, o importador não é obrigado a registrar declaração de importação imediatamente após a chegada da mercadoria, ao menos não pela Aduana, pois os elevados custos de armazenagem, em zona primária, acabam sendo um incentivo para o breve registro da declaração de importação. É de se recordar, ainda, que, segundo a Constituição Federal brasileira – artigos 150, § 1º e 153, § 1º – o imposto de importação pode ter suas alíquotas alteradas, dentro dos limites estabelecidos em lei, por ato do Poder Executivo, entrando em vigor imediatamente, e a demora em registrar a declaração de importação pode afetar a quantificação do imposto, não só no que se refere à taxa de câmbio, mas à própria alíquota a ser aplicada.

Com foco nos procedimentos de importação, operou-se especificação da hipótese de incidência, pela legislação ordinária – em verdade, pelo artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 – nos casos de despacho “para consumo”, estabelecendo-se que na hipótese de “... *se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração...*” de importação correspondente.

Entre os possíveis momentos a escolher, em uma operação regular de importação, todos umbilicalmente ligados à importação – data da concretização da compra e venda internacional, data do cruzamento da fronteira, data da descarga em zona primária, data do registro da declaração de importação, data da liberação da mercadoria pela Aduana e data de entrega da mercadoria ao importador – elegeu o legislador, para efeitos da legislação aplicável, no que se refere à incidência e à quantificação do imposto de importação, a **data de registro da declaração de importação “para consumo”**. Deixou o legislador, assim, a cargo do importador, a escolha da data na qual será considerado ocorrido o fato correspondente à hipótese de incidência, para efeito de cálculo, e o risco que tal escolha envolve, pois as

⁷⁶⁹ Conforme artigos 8º e 546 do Regulamento Aduaneiro. Ainda, conforme tais artigos, ficam excluídos da regra de entrada por “zona primária”, por motivos óbvios, as mercadorias conduzidas por linhas de transmissão ou por dutos, ligados ao exterior – energia elétrica e gás – podendo, a RFB, estabelecer outras exceções. E sendo a mercadoria levada em trânsito, sob controle aduaneiro, da “zona primária” para recinto alfandegado de “zona secundária” – v.g., portos secos – o prazo para registro da declaração de importação passa a ser de 120 dias da entrada no recinto, como expusemos no item 5.1, p. 324-325. O nome “depósito temporário”, inexistente na legislação brasileira, mas comumente empregado nos países vizinhos, passou a figurar no Código Aduaneiro do MERCOSUL – Decisão CMC nº 27/2010, no artigo 29, 1: “*Depósito temporário é a condição a que estão sujeitas as mercadorias desde o momento da descarga até que recebam um destino aduaneiro*”.

alíquotas e a taxa de câmbio, como exposto, podem tanto ser aumentadas como reduzidas entre a concretização da compra e venda internacional ou o cruzamento da fronteira e a data de registro da declaração de importação “para consumo”.

À época, a questão foi alvo de intensas discussões, tanto em relação à eventual contradição entre o referido artigo 23 e o artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 ou o artigo 19 do Código Tributário Nacional – que estabelecem como “fato gerador” a entrada “do produto”/“da mercadoria” no território nacional – quanto em relação ao significado da expressão “despacho para consumo”.

Nos estudos então publicados sobre o imposto de importação, LACOMBE e SOUZA acusaram haver contradição entre as mencionadas disposições, devendo prevalecer o Código Tributário Nacional, enquanto S. O. LIMA entendeu as disposições como complementares. MELO e REIS, por sua vez, timidamente, reconheceram apenas a insuficiência da disposição da codificação tributária.⁷⁷⁰

Judicialmente, o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), a partir do incidente de uniformização de jurisprudência na AMS nº 79.570/SP, assentou o posicionamento sobre o tema na Súmula nº 4, com o seguinte teor: “*É compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37, de 18.XI.1966*”.⁷⁷¹

⁷⁷⁰ LACOMBE sustentou que o registro da declaração não tem vinculação lógica com o núcleo, “importar produto estrangeiro”, nem com a coordenada de espaço, “território aduaneiro”, como coordenada genérica, e “repartições aduaneiras”, como coordenada específica, não podendo constituir a coordenada de tempo, para efeito de incidência do imposto. E, não definindo a coordenada de tempo, nem o momento do pagamento, a regra do artigo 23 seria inválida, por antinomia, e neutralizada pela regra do artigo 1º, logicamente articulado com o sistema, isto é, com o núcleo e a coordenada de espaço do antecedente normativo – **Imposto de Importação...**, *op. cit.*, p. 25-28. Da mesma forma, SOUZA afirmou que “... a situação apta para exteriorizar o fato gerador do imposto de importação é a transposição de fronteira política do país, não o registro da declaração como previsto no artigo 23” – **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 26-27. Por outro lado, S. O. LIMA entendeu que o Decreto-Lei nº 37/1966, sendo norma de mesma hierarquia que o Código Tributário Nacional, e a ele posterior, poderia tê-lo derogado, modificando os dispositivos que lhe fossem contrários, mas, ainda que assim não fosse, o próprio artigo 116 do Código Tributário Nacional permite que a lei adote outro momento para a ocorrência do fato gerador, como fez o artigo 23 – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 152-153. E MELO e REIS chamam a atenção para a insuficiência da definição do fato gerador, no artigo 19 do Código Tributário Nacional, recordando que a redação original do dispositivo, no artigo 31 do Anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa, trazia como “fato gerador” do imposto de importação “... a entrada, no território nacional, de mercadoria indicada na lei tributária, de procedência estrangeira, para fins de consumo, no referido território, qualquer que seja o título jurídico a que se fizer a importação e independentemente de se verificar a transmissão da propriedade da mercadoria do exportador para o importador ou consignatário” – **Manual...**, *op. cit.*, p. 39-41.

⁷⁷¹ Incidente de Uniformização de Jurisprudência na Apelação em Mandado de Segurança nº 79.570/SP, Pleno, Relator Ministro Carlos Mário Velloso, maioria, DJ de 29 mar. 1979. Tal julgamento é de substancial importância para a compreensão do entendimento daquela corte, à época, merecendo, aqui, destaque, o posicionamento, em síntese, de cada julgador, pelas diferenças de argumentos, apesar das coincidências de conclusões. O relator, Ministro **Carlos**

Além da questão procedimental, de difícil determinação do momento exato em que a mercadoria ingressa no território aduaneiro, vários ministros motivaram o entendimento nas disposições dos artigos 114 e 116 do próprio Código Tributário Nacional. O artigo 114 estabelece que a hipótese de incidência, usando a expressão “fato gerador”, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal, no caso, de pagar o tributo. E o ingresso regular de mercadoria que será submetida a despacho de importação é necessário, mas não suficiente à exigência do imposto, pois vários dos elementos a serem considerados na relação jurídica tributária e aduaneira só serão conhecidos com a declaração de importação correspondente.

O artigo 116 da mesma codificação tributária, por seu turno, dispõe que a lei pode definir as situações fáticas ou jurídicas caracterizadoras da hipótese de incidência tributária. E quando a mercadoria ingressa no território nacional, mas ainda está em “zona primária”, dentro do prazo de “depósito temporário”, pelo texto do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, não resta caracterizada juridicamente a importação.

Não pode, por consequência, ser exigido o imposto de importação, de mercadoria que ingressou no território aduaneiro brasileiro regularmente, e está na situação de “depósito temporário”, em zona primária, aguardando a inclusão, por

VELLOSO, afirmou, em seu voto, que a **validade do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 decorre dos artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional**, que permitem à lei ordinária definir as situações fáticas ou jurídicas caracterizadoras da hipótese de incidência tributária, sendo acompanhado pelos ministros Justino RIBEIRO, Amarílio BENJAMIM, Armando Rollemberg, Paulo TÁVORA, Aldir Passarinho, José Dantas, Lauro Leitão, Carlos Madeira, Washington Bolívar de Brito e Antônio Torreão Braz, cabendo menção expressa aos votos de **RIBEIRO**, que, embora discordasse do relator quanto à possibilidade de alteração do Código Tributário Nacional, em artigos que não contivessem normas gerais de direito tributário, como o artigo 19, por lei ordinária, entendeu que o artigo 23, com autorização do artigo 114 do Código Tributário Nacional, **apenas precisou o momento de ocorrência** do fato gerador do imposto de importação; **BENJAMIM**, que entendeu que o artigo 23, necessariamente, **completa e explica** a disposição do artigo 19 do Código Tributário Nacional, sendo uma “... fórmula prática que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos”; e **TÁVORA**, que afirmou que “... o fato físico da entrada não é, de ordinário, suficiente para gerar a obrigação tributária...”, pois “... os elementos objetivos, a condição estrangeira da coisa e sua presença no espaço nacional, associados ao ato de vontade da declaração, compõem a situação jurídica da entrada...”, de acordo com o inciso II do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Discordaram do posicionamento do relator os ministros José **NERI DA SILVEIRA**, por entender **incompatível o artigo 23 com a regra geral de direito tributário estabelecida no artigo 19 do Código Tributário Nacional, norma de hierarquia superior**, destacando que o referido artigo 23 não faz parte do título do Decreto-Lei nº 37/1966 que versa sobre “incidência do imposto”, mas do título referente a “... cálculo e recolhimento”; Jarbas **NOBRE**, que afirmou que “... o fato que define e caracteriza o imposto de importação é a introdução da coisa no território nacional...”, e que a “... submissão a despacho é fato superveniente que se ostenta meramente como estado de fato...”, não definindo o “... fato gerador, vez que este já ocorreu”; e Evandro Gueiros Leite.

desejo ou omissão do importador, em um dos destinos aduaneiros possíveis: (a) importação definitiva; (b) importação temporária, em geral, mediante a inclusão em um regime aduaneiro “especial” brasileiro; (c) retorno ao exterior; (d) destruição; ou (e) abandono. Ademais, até a inclusão em um destino aduaneiro a Aduana sequer sabe qual a providência que deseja o importador tomar em relação à mercadoria introduzida regularmente no país.⁷⁷²

Mesmo depois da Súmula TFR nº 4, houve algumas decisões judiciais, inclusive do Supremo Tribunal Federal, entendendo que o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 era incompatível com o artigo 19 da codificação tributária, e que este prevaleceria, como a proferida no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento (AgRg-AI) nº 74.597-1/RJ. Veja-se, no entanto, que o argumento utilizado no voto do Ministro Cordeiro GUERRA, acolhido pela segunda turma daquela corte, basicamente invocando voto pretérito do Ministro Décio MIRANDA, possui teor altamente contraditório:

Segundo o Código Tributário Nacional, o momento em que se apura a incidência e, portanto, a taxa aplicável, é o da **entrada da mercadoria no território nacional**, seja qual for a espécie do produto importado, e não o da entrega da declaração de importação na repartição aduaneira.

É certo que esse critério do Código Tributário Nacional estabelece uma perplexidade. **Qual o momento da entrada da mercadoria no território nacional? É o em que o navio ou avião cruza a linha ideal de demarcação das águas territoriais brasileiras?** O que a embarcação penetra no porto ? Ou aquele em que ela fundeia no porto, ou o que encosta no cais?

Tenho que, em primeiro lugar, **o momento da entrada da mercadoria no território nacional há de ser visto quando ocorre o que poderíamos denominar “entrada finalística do navio”**. É entrada no território nacional aquela que tem a finalidade de entregar a mercadoria de que se trata. Se houve entrada anterior, com destino a outro porto, só se leva em conta em relação às mercadorias para esse porto endereçadas.

... **O momento preciso da entrada finalística não há de ser o do cruzamento da linha das águas territoriais**, por não haver instrumento hábil de verificação do fato, a não ser os registros unilaterais da própria embarcação. **Creio que o momento é o em que o navio, tendo a finalidade de entregar aquela mercadoria, naquele determinado porto, dá conhecimento do fato**, por alguma forma hábil que os regulamentos prevêm, à autoridade brasileira.

⁷⁷² Essas destinações aduaneiras, todas permitidas na legislação brasileira, observados determinados requisitos, formalidades e procedimentos, são igualmente relacionadas no artigo 35 do Código Aduaneiro do MERCOSUL – Decisão CMC nº 27/2010.

Resumindo: no instante em que a autoridade brasileira toma conhecimento da entrada do navio no porto a que se destina a mercadoria, nesse momento ocorre o fato gerador.⁷⁷³

Observe-se que, ao afastar, como hipótese de incidência, a data do registro da declaração de importação, prevista em norma de ordem legal, por não corresponder à “... *data da entrada da mercadoria no território nacional*”, cria-se outra hipótese de incidência, denominada de “entrada finalística do navio”, sem qualquer antecedente normativo, e que, sabidamente, também não corresponde à efetiva entrada da mercadoria no território nacional, mas ao aviso de chegada à Aduana.⁷⁷⁴

O entendimento que o Supremo Tribunal Federal assentou, e vem mantendo até hoje, reitere-se, é o de que há compatibilidade entre o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o artigo 19 do Código Tributário Nacional, plasmado na Súmula nº 4 do extinto TFR, e presente em julgados como o Recurso Extraordinário nº 225.602-8/CE, no qual o tribunal pleno da suprema corte esclarece, unanimemente, que eventual alteração de alíquota ocorrida depois da data de entrada da mercadoria no país enseja a aplicação imediata da nova alíquota a declarações de importação registradas após a alteração.⁷⁷⁵

⁷⁷³ Excertos do voto do Ministro Relator Cordeiro Guerra no AgRg-AI nº 74.597-1/RJ, STF, Segunda Turma, unânime, julgado em 14/03/1979, DJ de 16/03/1979 – grifos nossos.

⁷⁷⁴ Tal aviso de chegada sequer existia, ou existe, na via terrestre, tendo a decisão judicial pensado exclusivamente na via marítima, mas demonstrando desconhecimento a respeito das operações de importação, mesmo naquela via, pois a comunicação sobre a chegada da embarcação à Aduana, com a apresentação dos documentos referentes às mercadorias transportadas, só acontecia com a embarcação já atracada, durante um procedimento denominado de “visita aduaneira”, previsto originalmente no artigo 32 da Lei nº 5.025, de 10/06/1966. A título ilustrativo, se houvesse prevalecido tal entendimento judicial, estaríamos hoje a considerar a hipótese de incidência como ocorrida, em regra, antes da própria transposição de fronteira, com o advento da prestação antecipada de informações sobre a chegada do veículo transportador e das cargas transportadas, em sistema informatizado, nas vias aérea e marítima, conforme comando do artigo 37 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003. HILÚ NETO, a nosso ver, incorre na mesma contradição do voto transcrito, ao rechaçar o comando do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, já com o argumento de que os avanços tecnológicos permitiriam a determinação exata do momento de transposição de fronteira, mas dispondo que se tal determinação não fosse possível, deveria ser considerada a data de entrada na repartição aduaneira – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 120-130. Como afirma MEIRA, ao manifestar discordância em relação ao posicionamento de HILÚ NETO, poderia ser considerado como entrada, no Brasil, o momento da chegada à “... *zona primária, como sugere o autor, mas quem tem competência para essa decisão, o legislador, decidiu de maneira diversa*” – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 357.

⁷⁷⁵ Em tal julgado, o Ministro Relator, Carlos VELLOSO recordou o voto do Ministro Amarílio BENJAMIM, no julgamento que deu origem à Súmula TFR nº 4: “...o art. 23 do Decreto-Lei nº 37 completa e explica a disposição do art. 19, esclarecendo que se tem como entrada no território nacional a data do registro ou a data da declaração para o desembarco” (*sic*), e que tal solução “... é uma fórmula prática que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos...”, e “... corresponde

Acordamos com tal entendimento, de que o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 complementa as disposições do artigo 19 do Código Tributário Nacional, e do artigo 1º do próprio Decreto-Lei nº 37/1966, detalhando o exato momento em que se considera juridicamente ocorrida a operação de importação, à vista de solicitação efetuada pelo próprio importador, sujeitando-se à legislação naquele momento aplicável. É só a partir da declaração apresentada que se pode saber, de fato e de direito, qual efetivamente será a destinação dada à mercadoria, pois, como expusemos, antes da declaração, a mercadoria estava, em regra, em zona primária, na situação de “depósito temporário”, sendo passível de diversos tipos de destinação, nos quais sequer se cogitaria de incidência do imposto de importação, como retorno ao exterior, abandono, ou destruição, sob controle aduaneiro.

Estamos, com tal posicionamento, na companhia de autores que se dedicaram a estudos aprofundados sobre o imposto de importação, no Brasil, recentemente.⁷⁷⁶

Voltemos, no entanto, ao momento em que afirmávamos que o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 ocasionou intensas discussões não só no que se refere eventual antinomia com a codificação tributária, aqui afastada, mas também em relação ao significado da expressão “despacho para consumo”.

5.2.1.5 Ainda à guisa de acordo terminológico: despacho “para consumo” e importação definitiva

O “**despacho aduaneiro de importação**”, ao contrário do que sugere a terminologia utilizada, não é um ato – como um despacho de uma autoridade, v.g., despacho do Ministro da Fazenda – mas um procedimento, que se inicia com um ato, o registro da declaração de importação. Na definição do artigo 542 do Regulamento Aduaneiro, é o “... *procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica*”.

a outras disposições legais...”, pois, “... como é sabido, o fato de a mercadoria entrar ou chegar ao porto e ser levada para os armazéns, não implica no início do despacho aduaneiro...” (sic), tendo em vista que “... o importador pode desinteressar-se...”, ou “... requerer regime especial, como o do entreposto”. Nítida, aqui, a compreensão do que é uma destinação aduaneira, e do que seria efetivamente uma “entrada finalística”.

⁷⁷⁶ MEIRA, **Tributos sobre...**, op. cit., p. 354-357; e FOLLONI, **Tributação sobre...**, op. cit., p. 116-119; e Tributos sobre importações: novas reflexões..., op. cit., p. 190-192.

E o artigo 543 do mesmo regulamento, com base na atual redação do artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/1966, dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, estabelece que toda mercadoria procedente do exterior deve ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração a ser apresentada à unidade aduaneira jurisdicionante.⁷⁷⁷

As etapas de um despacho aduaneiro de importação, no Brasil, sinteticamente, são as seguintes: (a) registro da declaração de importação; (b) entrega/envio de documentos instrutivos da declaração à Aduana; (c) conferência aduaneira, de acordo com parâmetros de seletividade e de amostragem; (d) desembaraço aduaneiro; (e) entrega da mercadoria ao importador; e (f) conclusão do despacho, com apuração da regularidade dos pagamentos e das informações prestadas. Não se deve, assim, confundir o despacho aduaneiro de importação com qualquer de suas etapas, nem afirmar que o desembaraço aduaneiro, ou liberação da mercadoria, constitui sua etapa final.⁷⁷⁸

⁷⁷⁷ Veja-se, portanto, que o despacho está atrelado à procedência, e não à origem da mercadoria. Basta que uma mercadoria esteja ingressando no país para que deva ser apresentada uma declaração de importação à Aduana, seja a mercadoria estrangeira, nacional, nacionalizada ou desnacionalizada. Não é de se confundir, então, o despacho de importação, e seu principal documento, a declaração de importação, com simples “deveres instrumentais” tributários, ou “obrigações acessórias” tributárias, para arrecadação do imposto de importação, ainda que se prestem, parcialmente, a isso. Mesmo que a operação esteja fora do universo de incidência do imposto de importação, necessário é o despacho, com o registro da correspondente declaração de importação. A única hipótese de dispensa de despacho é para mala diplomática, assim entendida a que contém somente documentos diplomáticos e objetos destinados a uso oficial, por força do artigo 27 da Convenção de Viena sobre Relações Diplomáticas, incorporada ao nosso ordenamento pelo Decreto nº 56.435/1965.

⁷⁷⁸ O Regulamento Aduaneiro brasileiro dispõe sobre o registro da declaração de importação em seus artigos 545 e 551, e sobre os documentos instrutivos da declaração, nos artigos 553 a 563. A conferência aduaneira, segundo o artigo 564 do Regulamento Aduaneiro, “... *tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação*”; sendo, o desembaraço aduaneiro, conforme artigo 571 do mesmo regulamento, “... *o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira*”, cabendo mencionar que a palavra “desembaraço”, pouco adequada, será substituída por “liberação”, com a aplicação do Código Aduaneiro do MERCOSUL, artigos 3º, 40, 43, 44, 46, 50, 119 e 140. O artigo 576 do Regulamento Aduaneiro estabelece requisitos para entrega da mercadoria ao importador, após o desembaraço. Por fim, de acordo com o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, disciplinado no artigo 638 do Regulamento Aduaneiro, a conclusão do despacho se dá com a chamada “revisão aduaneira” (*sic*), “... *ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação*”. Sobre o detalhamento das etapas do despacho, remete-se ainda a estudo por nós anteriormente efetuado, no qual analisamos a motivação da alteração do Decreto-lei nº 37/1966, pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, no que trata da “conclusão do despacho”: “*Como não havia, à época, canais de conferência e, em tese, todas as declarações de importação ensejavam exame documental e verificação da mercadoria, as revisões efetuadas às declarações desembaraçadas eram, muitas vezes, encaradas como ‘mudança de critério de fiscalização’, o que as tornava*

Também não se confunde o “despacho de bens para consumo” com o “despacho de bens de consumo”. No primeiro caso, tem-se um “despacho para consumo”, sendo irrelevante de que mercadoria, ou bem, se está a tratar. No segundo, tem-se um despacho, que pode ou não ser para consumo, mas que se refere a “bens de consumo”, como automóveis, eletrodomésticos *etc.*⁷⁷⁹

Não se deve, por fim, confundir “despacho aduaneiro de importação” com “despacho para consumo”, expressão utilizada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966. A relação é de gênero e espécie, como se percebe do próprio texto do já citado artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/1966: *“Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, **destinada a consumo ou a outro regime**, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro”*. E para saber como o Regulamento Aduaneiro compreendeu a expressão, basta reproduzir o artigo 543, que regulamenta tal artigo 44, igualmente com grifos nossos: *“Toda mercadoria procedente do exterior, **importada a título definitivo ou não**, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação”*. “Despacho para consumo”, assim, é expressão sinônima de “despacho aduaneiro de importação definitiva”.

Enquanto o Decreto-Lei nº 37/1966 usou a expressão “despacho para consumo”, o Regulamento Aduaneiro utilizou terminologia alinhada com o artigo 36 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, que, entre as destinações aduaneiras de importação, estabelece como primeira a inclusão em um regime aduaneiro de importação, que pode ser a “importação definitiva” ou qualquer dos outros regimes, todos temporários: admissão temporária para reexportação no mesmo estado,

juridicamente questionáveis, principalmente quando em desfavor do importador. Daí a extensão do término do despacho para cinco anos do registro da declaração de importação” – A revisão aduaneira de classificação..., *op. cit.*, p. 357-358.

⁷⁷⁹ Um despacho de admissão temporária de veículo usado, por exemplo, é um despacho de “bem de consumo”, e que não é “para consumo”. Recorde-se que uma das normas mais conhecidas da legislação aduaneira é a Portaria do Departamento de Comércio Exterior (DECEX) nº 08/1991, que, em seu artigo 27, “*caput*”, dispõe: *“Não será autorizada a importação de bens de consumo usados”*. Esse é o fundamento, hoje, aliado ao comando do artigo 237 da Constituição Federal, para impedir a importação definitiva de veículos usados, no Brasil, conforme entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal: *“Importação de automóveis usados. Proibição ditada pela Portaria 8, de 13-5-1991, do Ministério da Fazenda. Alegada afronta ao princípio constitucional da legalidade. Entendimento do STF no sentido da legalidade da portaria que editou lista dos bens de consumo passíveis de importação e, ao mesmo tempo, proibiu a importação de bens de consumo usados (RE 203.954-3).”* – STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário nº 187.321-3/PR, Relator Ministro Ilmar Galvão, unânime, julgado em 25/02/1997.

admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, transformação sob controle aduaneiro, depósito aduaneiro e trânsito aduaneiro.

O artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelece, então, que o marco temporal de ocorrência da hipótese de incidência do imposto de importação, no caso de importações definitivas, é a data do registro da declaração de importação.

Em complemento, advirta-se que, em momento algum, o artigo 23 estabelece que o imposto de importação não incide sobre as importações temporárias, sendo equivocada eventual leitura do comando de ordem legal “*a contrario sensu*”. Não há, na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, no Decreto-Lei nº 37/1966, nem na legislação aduaneira nacional, vedação à incidência do imposto no caso de importações temporárias. As únicas objeções a tal incidência são doutrinárias.⁷⁸⁰

E não se está, aqui, a falar de importações temporárias descumpridas, que se converteriam em definitivas, mas, simplesmente, de importações temporárias regulares, ao amparo de regimes aduaneiros vigentes.⁷⁸¹

É claro que não parece razoável cobrar imposto de importação, *v.g.*, sobre mercadorias que ficarão temporariamente no país, expostas em uma feira, sobre os equipamentos de grupo musical que vem aqui realizar um espetáculo, ou, ainda, sobre os veículos de diversas “escuderias”, que ingressam todo ano no país para o Grande Prêmio Brasil de Fórmula I, a menos que tais mercadorias sejam desviadas do regime que amparou seu ingresso temporário.

⁷⁸⁰ MELO e REIS expressamente sustentam que a simples entrada física não é suficiente para a incidência do imposto de importação, “... *sendo necessário que a mercadoria entre no país para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporada à economia nacional...*”, por meio de sua nacionalização, ancorando-se no texto do artigo 31 do anteprojeto de Código Tributário nacional – **Manual...**, *op. cit.*, p. 45. SOUZA, embora reconheça que o comando do artigo 31 do anteprojeto acabou não figurando no Código Tributário Nacional, diz que isso “... *em nada altera o conteúdo do dispositivo, pois a doutrina – e mesmo a jurisprudência – tem entendido que não ocorre o fato imponible se o produto não é destinado ao consumo interno*”. No entanto, SOUZA adota amplitude alargada para o termo “consumo”, entendendo que abrange também os “... *bens que venham a ser usados no território nacional, ainda que devam retornar ao exterior*” – **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 32-33. HILÚ NETO, por sua vez, entende que a Constituição não obsta a incidência do imposto de importação nos ingressos a título temporário, mas que o subsistema jurídico tributário aplicável apresenta como vetor a necessidade de as operações “... *terem por objetos produtos destinados ao uso ou consumo no país de importação*” – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 93-95.

⁷⁸¹ Há que se reconhecer, entretanto, que, de fato, o imposto de importação, à luz do Decreto-Lei nº 37/1966, não deve ser exigido em importações temporárias ao amparo de regimes aduaneiros especiais, enquanto eles estiverem sendo cumpridos. Isso porque incide, no caso, a “suspensão” prevista nos artigos 71 a 91 daquele ato legal. Versaremos tais regimes no subitem 5.2.3, p. 380-403.

Contudo, há situações em que é economicamente importante, sob o ponto de vista da regulação, e até concorrencial, tributar com o imposto de importação determinadas importações temporárias, como as referentes a mercadorias que ingressam no país para aqui serem utilizadas economicamente, na produção de outras mercadorias, ou na prestação de serviços. Para tais situações, a legislação nacional – artigo 79 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 – estabeleceu expressa previsão de incidência do imposto de importação, proporcional ao tempo de permanência da mercadoria no país.⁷⁸²

Já havia previsão anterior, no artigo 17 da Lei nº 6.099, de 12/09/1974, com a redação dada pela Lei nº 7.132, de 26/10/1983, para incidência do imposto de importação no caso de operações de arrendamento mercantil financeiro, conhecido como “*leasing*”. À diferença da “admissão temporária para utilização econômica”, o legislador decidiu tributar integralmente a mercadoria importada num “*leasing*”, dando ao caso tratamento de importação definitiva.⁷⁸³

A legislação infralegal brasileira contempla ainda outro caso de tratamento de importação definitiva, ainda que imperfeito: o despacho “para consumo” no regime aduaneiro especial de “*drawback*”, na modalidade de suspensão.⁷⁸⁴

⁷⁸² Trataremos sobre tal operação, denominada de “admissão temporária para utilização econômica”, no tópico 5.2.3.1, p. 384-385.

⁷⁸³ “Art. 17. A entrada no território nacional dos bens objeto de arrendamento mercantil, contratado com entidades arrendadoras domiciliadas no exterior, não se confunde com o regime de admissão temporária de que trata o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e se sujeitará a todas as normas legais que regem a importação”. O Regulamento Aduaneiro, ao disciplinar a matéria, acrescentou a palavra “financeiro”, após a expressão “arrendamento mercantil”, para distinguir a operação daquela para a qual o artigo 79 da Lei nº 9.430/1996 estabeleceu tratamento diverso: o “arrendamento operacional”, ao qual se aplica o regime de “admissão temporária para utilização econômica”. Entretanto, são frequentes as controvérsias sobre a classificação dos tipos de arrendamento, em face da pouca conclusividade da distinção estabelecida nas normas da entidade responsável por disciplinar a matéria, o Banco Central do Brasil (BCB). A Resolução BSB nº 2.309, de 28/08/1996, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, classificando-os em dois tipos, financeiro e operacional, estabelece as características de cada um nos artigos 5º e 6º, este último com a redação dada pela Resolução nº 2.465, de 19/02/1998.

⁷⁸⁴ O termo “*drawback*” é indevidamente utilizado, no Brasil, para designar operações que não recebem tal denominação em nenhum outro lugar do mundo. Uma ode à confusão terminológica. O “**drawback-suspensão brasileiro**”, adiante-se, recebe, internacionalmente, o nome de “aperfeiçoamento ativo”. No Brasil, é o regime aduaneiro especial que permite a “suspensão do pagamento” do imposto de importação, entre outros tributos, “... na importação... de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado”, conforme artigo 12 da Lei nº 11.945, de 04/06/2009, disciplinado no artigo 383, I, do Regulamento Aduaneiro. As demais modalidades de “*drawback*” brasileiro são o “*drawback isenção*” e o “*drawback restituição*”. O “**drawback isenção brasileiro**”, conhecido internacionalmente como “reposição de estoque”, é, simplesmente, uma importação definitiva com isenção, em virtude de se estar importando mercadoria equivalente à que foi importada com pagamento e empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, conforme artigos 136, II, “g”, e 383, II, do Regulamento

Tal previsão, de que as importações ao amparo de “*drawback*” sejam consideradas despacho “para consumo” – ainda que se saiba que foram efetuadas para que a mercadoria retorne ao exterior sob a forma de produto resultante de processo de industrialização, na modalidade de “suspensão” – não está nem na lei instituidora do regime, nem no Regulamento Aduaneiro, mas na Instrução Normativa RFB que disciplina o despacho aduaneiro de importação, de nº 680/2006, em seu artigo 2º, I, e deriva de entendimento histórico e generalizado sobre o “*drawback*” brasileiro.⁷⁸⁵

O entendimento chegou a afetar, no Brasil, a disciplina do Acordo Sobre Medidas “*Antidumping*”, sobre o qual discorremos no subitem 4.2.4.⁷⁸⁶ Na tradução oficial do acordo, em língua portuguesa, que figura em anexo ao Decreto nº 1.355/1994, percebe-se que o artigo 2º, 1, considera haver prática de “*dumping*” quando o produto é introduzido no país importador por valor abaixo do normal “... *para o mesmo produto quando destinado ao consumo no país exportador*”. A Lei nº 9.019/1995 tratou da exigência dos direitos “*antidumping*”, para contrapor ao “*dumping*”, estabelecendo em seu artigo 8º, que “... *somente serão aplicados sobre bens despachados para consumo*”. E a regulamentação da referida lei, e do Acordo, efetuada no Decreto nº 1.602, de 23/08/1995, estabeleceu que se entende por “... ‘*dumping*’ a introdução de um bem no mercado doméstico, ***inclusive sob as modalidades de drawback***, a preço de exportação inferior ao valor normal”.⁷⁸⁷

Aduaneiro. Há, em tal caso, como em qualquer outra importação definitiva com isenção, um “despacho para consumo”. Por fim, o termo “*drawback*”, internacionalmente, refere-se àquilo que, no Brasil, chamamos pleonasticamente de “***drawback restituição***”, que permite a restituição do imposto de importação pago na importação de mercadoria exportada, após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada. O despacho “para consumo”, no caso de restituição, acontece com pagamento, sendo impossível registrar uma declaração de importação na modalidade “*drawback*” restituição. Assim, ao mesmo tempo em que reconhecemos ser efetivamente um despacho “para consumo” aquele relativo ao “*drawback* isenção” brasileiro, e aquele que deu origem ao pedido de restituição, no “*drawback* restituição” brasileiro, entendemos discutível considerar o “*drawback* suspensão” brasileiro um “despacho para consumo”. Principalmente porque regimes congêneres a ele, de aperfeiçoamento ativo, não são tratados como “despacho para consumo”, como veremos no tópico 5.2.3.2, p. 387-394.

⁷⁸⁵ A previsão já constava das Instruções Normativas anteriores, que regulavam a matéria, de nº 69, de 10/12/1996, artigo 4º, III, “a”; e de nº 206, de 25/09/2002, artigo 3º, I, “a”.

⁷⁸⁶ Subitem 4.2.4, p. 249-276.

⁷⁸⁷ Grifos nossos. A expressão “... *inclusive sob as modalidades de ‘drawback’*” foi mantida na definição de “*dumping*” do Regulamento Aduaneiro de 2002, artigo 695, I, e do Regulamento Aduaneiro de 2009, artigo 784, I. E figura, ainda, no artigo 7º do Decreto nº 8.058/2013, que revogou o Decreto nº 1.602/1995.

Diante de tal cenário, agravado ainda por outras hipóteses infralegalmente estabelecidas de “despacho para consumo”, poderíamos até caminhar no sentido de rever a sinonímia atribuída com o “despacho aduaneiro de importação definitiva”.⁷⁸⁸

No entanto, cremos que a utilização de ambas as expressões, no Regulamento Aduaneiro, para situações idênticas, e a falta de uniformidade de tratamento de “despacho para consumo”, em relação a regimes com as mesmas características, devem-se exclusivamente à falta de rigor na terminologia, não só no Regulamento Aduaneiro, mas na legislação aduaneira, em geral, a exemplo do que expusemos em relação aos termos “mercadoria”, “bens” e “produtos”, no subitem 1.4.7.⁷⁸⁹

A Portaria MF nº 300/1988, hoje revogada, foi precursora de várias das definições empregadas nos regulamentos aduaneiros de 2002 e 2009. Ao tratar do regime de entreposto aduaneiro, regime que classificamos na categoria dos “depósitos aduaneiros”, a portaria distinguiu o despacho de admissão no regime – “despacho de admissão” – do “despacho para consumo”, pelo qual a mercadoria nacionalizada é colocada à disposição do adquirente brasileiro, para seu uso ou consumo. Assim, no “despacho para consumo” a mercadoria saíria daquela situação precária em que se encontrava admitida no país, para uma condição de permanência definitiva, sendo permitido ao adquirente usá-la ou consumi-la.⁷⁹⁰

⁷⁸⁸ A IN SRF nº 680/2006, em seu artigo 2º, I, estabelece que há despacho para consumo no caso de mercadoria: (a) ingressada no País com o benefício de “drawback”; (b) destinada à Zona Franca de Manaus, à Amazônia Ocidental ou às Áreas de Livre Comércio; (c) contida em remessa postal internacional ou expressa ou, ainda, conduzida por viajante, se aplicado o regime de importação comum; e (d) admitida em regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, que venha a ser submetida ao regime comum de importação. A norma parece não se dar conta de que o próprio “drawback”, por exemplo, é um regime aduaneiro especial, e que a mercadoria admitida, v.g., em “drawback”, na modalidade suspensão (caso (a)) não passará, logicamente, por um segundo “despacho para consumo”.

⁷⁸⁹ Subitem 1.4.7, p. 53-66. O artigo 390 do Regulamento Aduaneiro deixa patente a dificuldade em se trabalhar com um regime aduaneiro de caráter temporário, como o “drawback”, na modalidade suspensão, mas que é considerado um “despacho para consumo”, dispondo que as “... mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório...” deveriam sofrer uma das destinações seguintes: devolução ao exterior, destruição, “destinação para consumo” das mercadorias remanescentes ou entrega à Fazenda.

⁷⁹⁰ A Portaria do MF nº 300/1988 definiu “**despacho de admissão**” como “... o conjunto de atos mediante os quais a mercadoria é admitida no regime”; **nacionalização** como “... a sequência de atos que transferem a mercadoria de economia estrangeira para economia nacional”; e “**despacho para consumo**” como “... o conjunto de atos que têm por objeto, satisfeitas todas as exigências legais, colocar a mercadoria nacionalizada à disposição do adquirente estabelecido no País, para seu uso ou consumo”. Sobre os “depósitos aduaneiros”, trataremos no tópico 5.2.3.4, p. 396-403. Uma prova contundente de que os regulamentos aduaneiros de 2002 e 2009 usaram tais conceitos está no artigo 319, V, do regulamento de 2002, equivalente ao artigo 367, V, do regulamento de 2009, no qual se estabelece que mercadoria que tenha sido admitida no regime

A própria matriz legal dos regimes, o Decreto-Lei nº 37/1966, nas diversas vezes em que trata de “despacho para consumo”, refere-se a um despacho de importação definitiva, ainda que ocorrido após um “despacho de admissão” em outro regime, havendo ou não industrialização.⁷⁹¹

Tudo dentro da lógica de que não deveria ser possível que uma mercadoria fosse objeto de dois despachos para consumo. O “despacho para consumo”, ao contrário do “despacho de admissão” em regime, dispensa a necessidade de despacho posterior, revestindo-se de definitividade.

Daí insistirmos em atrelar o “despacho para consumo” à importação definitiva, ainda que a terminologia presente na legislação aduaneira seja pouco uniforme.

Não precisava o legislador brasileiro ter fixado equiparações a importações definitivas, ou “para consumo”, para tornar possível a incidência do imposto de importação, nem para submeter a mercadoria importada temporariamente a tratamentos administrativos diferenciados.⁷⁹²

É preciso resgatar, então, a coerência na terminologia aduaneira, denominando-se de “importações definitivas” apenas aquelas operações de

aduanero especial de “admissão temporária” poderá sofrer “despacho para consumo”, se nacionalizada.

⁷⁹¹ Afora o exemplo já citado – artigo 44: “*Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduanero, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduanera no prazo e na forma prescritos em regulamento*” – e a menção no artigo 23, que trata expressamente da hipótese de incidência – “*Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduanera, da declaração a que se refere o artigo 44*” – o Decreto-Lei nº 37/1966 alude a despacho para consumo em outras ocasiões, como segunda etapa de um despacho de admissão, mesmo para industrialização. Vejam-se os artigos 74, § 3º – “*É facultado à autoridade aduanera exigir que o despacho de trânsito seja efetuado com os requisitos exigidos no despacho de importação para consumo*” – 77 – “*Os bens importados sob o regime de admissão temporária poderão ser despachados, posteriormente, para consumo, mediante cumprimento prévio das exigências legais e regulamentares*” – e 91 – “*No caso de despacho para consumo dos produtos resultantes de transformação ou elaboração, o imposto será cobrado segundo a espécie e quantidade das matérias-primas e componentes utilizados naqueles produtos*”. Em todas as transcrições, os grifos são nossos.

⁷⁹² Veja-se, no próprio Regulamento Aduaneiro, que há tratamento administrativo diferenciado para o trânsito aduanero (artigo 328), semelhante ao da importação definitiva, sem que para isso tenha sido necessário afirmar que o trânsito aduanero constitui um despacho para consumo. E que o artigo 373-A do regulamento, acrescentado pelo Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, ao mesmo tempo em que admite que o tratamento administrativo da admissão temporária para utilização econômica será, em regra, “... o mesmo exigido para uma operação de importação definitiva”, reconhece que não está, efetivamente, a tratar de uma importação definitiva. Em síntese, considerar um regime temporário como sujeito a regras equivalentes à importação definitiva não o torna, necessariamente, uma importação definitiva, ou um “despacho para consumo”.

importação nas quais não haja previsão de retorno da mercadoria ao exterior, nem de um segundo despacho de importação.

E é exatamente dessa categoria de importações, as “importações definitivas”, que trataremos no próximo subitem, adotando o desmembramento em quatro subcategorias, já delineadas preliminarmente no subitem 5.1.⁷⁹³

5.2.2 Importações definitivas

5.2.2.1 Importações definitivas comuns

A maioria das importações, no Brasil – e não se crê que seja diferente em outros países – é realizada em caráter definitivo, em procedimento comum, no qual o representante do importador registra uma declaração de importação, após a chegada da mercadoria ao território aduaneiro, na qual detalha as suas características – como valor aduaneiro, classificação e origem – informando a intenção de realizar a importação e o enquadramento da operação.

No Brasil, tal declaração é registrada, em regra, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), devendo o declarante prestar as informações relacionadas no Anexo da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.⁷⁹⁴

A hipótese de incidência do imposto de importação – **introdução da mercadoria de origem estrangeira no território aduaneiro brasileiro** – é, no caso de importações definitivas comuns, manifestada, temporalmente, no momento em que é **registrada a declaração de importação**, por força de norma de estatuta legal – artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Como esclarece P. B. CARVALHO, ao comentar o artigo 116 de nosso Código Tributário Nacional, “... *quando a previsão hipotética referir-se a situação jurídica (inc. II), ter-se-á por ocorrida no instante em que, na forma do direito aplicável, esteja definitivamente configurada...*”, salvo disposição de lei em contrário. E a expressão “salvo disposição de lei em contrário” implica “... *reconhecer que o*

⁷⁹³ Item 5.1, p. 321-330.

⁷⁹⁴ Há ainda outros tipos de declaração de importação, como a Declaração Simplificada de Importação (DSI), registrada no SISCOMEX ou preenchida em formulário, utilizada nas hipóteses referidas na IN SRF nº 611, de 20/01/2006 – v.g., importações de valor inferior a US\$ 3.000,00 e doações de governos ou organismos estrangeiros a órgãos públicos ou instituições de assistência social.

marco temporal do acontecimento pode ser antecipado ou diferido, tanto na contingência do inc. I (situação de fato) quanto na do inc. II (situação jurídica)”.⁷⁹⁵

Não se confunde, assim, o momento da manifestação temporal da hipótese de incidência com a própria hipótese de incidência. BASALDÚA chama a atenção para confusão semelhante, entre o momento em que são fixados os direitos aduaneiros – que denomina “*momento imponible*” – e o momento em que se produz ou configura a hipótese de incidência – “*hecho gravado*”.⁷⁹⁶

Contudo, o artigo 144 do Código Tributário Nacional, no Brasil, ao estabelecer que o lançamento se reporta “... à *data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”, faz com que alguns aspectos do imposto de importação, em nosso país, ganhem contornos diferenciados.

Definida em norma de estatura legal a data em que se considera ocorrida a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, como sendo a data do registro da declaração de importação para consumo, é a legislação vigente em tal data que regulará a incidência do imposto, em todos os seus aspectos.

Perceba-se, no entanto, que o acréscimo do § 4º ao artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, pela Lei nº 10.833/2003, e a alteração posterior de tal parágrafo pela Lei nº 12.350/2010, estabeleceram a não incidência do imposto de importação em situações nas quais não se concretize a importação para consumo; como aquela em que a mercadoria é destruída, sob controle aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional, antes de desembarçada, ou aquela em que a mercadoria tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto quando não seja localizada ou tenha sido consumida ou revendida.

Ou seja, ainda que o importador registre a declaração de importação e a mercadoria tenha ingressado no território nacional, o imposto de importação pago

⁷⁹⁵ **Curso de Direito...**, op. cit., p. 275. Dispõe, o artigo 116 do Código Tributário Nacional, que “*Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*”.

⁷⁹⁶ **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 190. Na mesma linha, e usando as mesmas expressões, COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I, p. 589. Em caminho idêntico, mas se referindo a “*hecho imponible*”, para a hipótese de incidência, e a “*devengo/causación*”, para tratar do “*momento o instante en que tienen lugar ciertos efectos jurídicos, y, en especial, el nacimiento de la obligación tributaria (aduanera principal)*” – PARDO CARRERO, **Tributación...**, op. cit., p. 362-363.

deverá ser restituído se a mercadoria, ao fim e ao cabo, não ficar de posse do importador, para que ele a possa destinar efetivamente a consumo, seja porque tenha sido aplicada a pena de perdimento, ficando a mercadoria de posse da Fazenda, ou ainda porque tenha sido autorizada a destruição da mercadoria, sob controle aduaneiro, impedindo o destino a consumo.

A evolução legislativa faz todo o sentido, economicamente, visto que o imposto de importação tem caráter regulador, objetivando, em geral, a proteção da indústria nacional, e não haveria que se falar em tal proteção mediante a imposição da tarifa se a mercadoria fosse destruída ou apreendida pela Aduana, antes de ser efetivamente destinada ao consumo.⁷⁹⁷

E, juridicamente, as alterações na legislação vão aproximando o Brasil do texto do Código Aduaneiro do MERCOSUL, que distingue a hipótese de incidência/“fato gerador” – que é, nessa codificação, a “... *importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro*”, conforme artigo 157, 1, “a” – do regime legal aplicável, determinado pela “... *data de registro da declaração aduaneira relativa ao regime aduaneiro de importação definitiva solicitado*”, conforme artigo 165 do mesmo diploma.⁷⁹⁸

Em relação à manifestação espacial da hipótese de incidência, já afirmamos, ao final do subitem 1.4.7, que importar mercadoria equivale a introduzi-la em um **território aduaneiro**.⁷⁹⁹

Em regra, as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro por locais alfandegados de “zona primária”, o que levou vários juristas a entender que haveria uma coordenada genérica – “território nacional” – e uma específica – “repartição aduaneira” – na manifestação espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, no Brasil.⁸⁰⁰

⁷⁹⁷ Ainda que a Aduana submeta a leilão a mercadoria apreendida, sem a incidência do imposto de importação, é certo que o valor do arremate corresponderá ao maior lance, em uma venda no mercado interno, sendo livre a participação no certame.

⁷⁹⁸ Aliás, ainda versando sobre a sinonímia entre “despacho de importação definitiva” e “despacho para consumo”, cabe destacar que o Grupo Mercado Comum, por meio da Resolução nº 40/2006, estabeleceu, nas definições e diretrizes a serem utilizadas como base para a redação do Código Aduaneiro do Mercosul, que o “... *fato gerador da obrigação tributária aduaneira é a importação ou a exportação da mercadoria para consumo*”.

⁷⁹⁹ Subitem 1.4.7, p. 66.

⁸⁰⁰ Por exemplo, LACOMBE, **Imposto de Importação**..., *op. cit.*, p. 49; NAGIB, **O sistema tributário brasileiro**..., *op. cit.*, p. 159; e MELO, **A importação no**..., *op. cit.*, p. 68-69. FOLLONI, revendo seu posicionamento anterior sobre a matéria, em 2009, trouxe apenas a coordenada específica – “repartição aduaneira”, ou “locais alfandegados de zona primária”, mencionando tratar-se do local

Mas tal raciocínio não é válido, por exemplo, para mercadorias que possam, por algum motivo justificado, como o atinente ao gás e à energia elétrica, ingressar no território aduaneiro por locais que não constituam “zona primária” ou “repartições aduaneiras”.⁸⁰¹

Ademais, a partir da Lei nº 10.833/2003, passou a ser possível, no Brasil, a incidência do imposto de importação em determinados casos de introdução clandestina, como analisaremos no tópico 5.2.4.3.⁸⁰²

Entendemos, então, como insuficiente a delimitação espacial que remeta apenas, ou especificamente, a “repartições aduaneiras”, sendo mais adequada a adoção do território aduaneiro para representar a manifestação espacial da hipótese de incidência, em uma análise detalhada do imposto de importação.

Ainda em relação à manifestação espacial, paira controvérsia sobre eventual característica de “extraterritorialidade” da Zona Franca de Manaus, em matéria aduaneira.

A respeito do tema, LOPES FILHO traz duas lúcidas observações, tomando em conta a definição de zona franca do glossário da OMA: (a) “... *há muita confusão e mesclagem em torno dos conceitos de zona franca e porto franco, em face de que cada país adota, a seu critério, a denominação que lhe convém dando ao regime as peculiaridade que deseja...*” (sic); e (b) atribuir à Zona Franca de Manaus “... *a característica irrestrita de extraterritorialidade é desconhecer o seu disciplinamento legal...*”. No mesmo sentido, de negar o caráter de extraterritorialidade à Zona Franca de Manaus, SOSA e MEIRA.⁸⁰³

pelo qual a mercadoria ingressou licitamente no país – Tributos sobre importações: novas reflexões..., *op. cit.*, p. 193-197.

⁸⁰¹ A autorização de ingresso por outros locais, fora da área delimitada como “zona primária”, é disciplinada no parágrafo único do artigo 8º do Regulamento Aduaneiro.

⁸⁰² Tópico 5.2.4.3, p. 410-413.

⁸⁰³ LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 138 e 153; SOSA, **Comentários à Lei Aduaneira**..., *op. cit.*, p. 159-160; e MEIRA, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 280; e **Tributos sobre**..., *op. cit.*, p. 347. A Zona Franca de Manaus tem origem na Lei nº 3.173, de 06/06/1957, regulamentada pelo Decreto nº 47.757, de 03/02/1960, que, em seu artigo VI, afirmava que a “... *Zona Franca de Manaus gozará de extraterritorialidade em relação ao pagamento do imposto de importação ... e tributos ... que incidam sobre as mercadorias importadas do exterior enquanto estas permanecerem em seus depósitos*”. Contudo, tanto a lei quanto seu regulamento foram revogados pelo Decreto-Lei nº 288, de 28/02/1967, que disciplina até hoje, no âmbito legal, os benefícios aplicáveis à zona, não mais estabelecendo extraterritorialidade, mas isenção do imposto de importação para determinadas mercadorias ali ingressadas, mediante o cumprimento de condições estabelecidas na norma de estatuta legal e nas que a regulamentam ou disciplinam, ficando as mercadorias sujeitas a controle aduaneiro e a restrições de caráter econômico. Tais atributos são incompatíveis com os externados na definição constante do glossário aduaneiro da OMA, extraído do Capítulo 2 do Anexo Específico “D” da Convenção de Quioto Revisada: “Zona

A única voz, entre os juristas nacionais que se dedicaram ao estudo do tema, sustentando a extraterritorialidade da Zona Franca de Manaus, é a de HILÚ NETO, que afirma que, dentro da Zona Franca de Manaus, “... *não incide o imposto sobre importações...*”, apenas ocorrendo “... *o evento tributável quando da introdução do produto no território brasileiro não abarcado por essa Zona Franca*”. Mas a afirmação desperta duas observações: (a) o fenômeno descrito no Decreto-Lei nº 288/1967, artigo 3º, para o ingresso na zona, é de isenção, em vez de não incidência, e o benefício não se aplica a determinadas mercadorias, como armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e perfumes; e (b) o mau uso da terminologia, na legislação tributária e aduaneira brasileira, bem percebido no estudo do tributarista paranaense, recomendariam maior cautela no assumir que o quê o legislador nacional chamou de “zona franca” o seja, efetivamente.

No próprio âmbito do MERCOSUL já se reconheceu que a Zona Franca de Manaus não é uma “Zona Franca”, categoria tratada nos artigos 126 a 130 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, mas uma “Área Aduaneira Especial”, mencionada genericamente no artigo 131 da mesma codificação. O Regulamento Aduaneiro endossa a classificação, derivada da Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 8/1994, designando a Zona Franca de Manaus, ao lado de outras “áreas de livre comércio”, como “regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais”.⁸⁰⁴

franca: a parte do território de um Estado na qual as mercadorias introduzidas são geralmente consideradas, no que se refere aos direitos e tributos na importação, como se estivessem fora do território aduaneiro” – Tradução livre dos idiomas originais, inglês e francês, que dispõem, respectivamente: “Free zone: means a part of the territory of a Contracting Party where any goods introduced are generally regarded, insofar as import duties and taxes are concerned, as being outside the Customs territory”; e “Zone franche: une partie du territoire d'une Partie contractante dans laquelle les marchandises qui y sont introduites sont généralement considérées comme n'étant pas sur le territoire douanier au regard des droits et taxes à l'importation” – OMA, **Glossary...**, op. cit.; e **Glossaire...**, op. cit.

⁸⁰⁴ O Regulamento Aduaneiro disciplina três “regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais”, todos eles tratados como “áreas de livre comércio”. A Zona Franca de Manaus é disciplinada nos artigos 504 a 523, sendo definida no artigo 504 como “... *uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos*” (sic). A ela se somam as “áreas de livre comércio” de Tabatinga/AM, Guajará-Mirim/RO, Boa Vista e Bonfim/RR, Macapá e Santana/AP e Brasília, com extensão para o município de Epitaciolândia, e Cruzeiro do Sul/AC, disciplinadas nos artigos 524 a 533; e as “zonas de processamento de exportação”, regulamentadas nos artigos 534 a 541, sendo definidas no artigo 534 como “... *áreas de livre comércio de importação e de exportação, destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior, objetivando a redução de desequilíbrios regionais, o fortalecimento do balanço de pagamentos e a promoção da difusão tecnológica e do*

Assim, quando falamos em território aduaneiro brasileiro, nele incluímos a Zona Franca de Manaus, que, de acordo com a Emenda Constitucional nº 83/2014, fica mantida até 2073.

Derradeiramente, ainda tratando de “importações definitivas comuns”, cabe mencionar que, após o ingresso da mercadoria no território aduaneiro, a mercadoria pode ser admitida em um – ou até a mais de um – regime de caráter temporário, antes de ser submetida a uma “importação para consumo”. Nesses casos, a data de registro da declaração de “importação para consumo” continua a demarcar a manifestação temporal da incidência do imposto de importação, mesmo que o registro se dê anos após o efetivo ingresso da mercadoria no território.⁸⁰⁵

Exemplificando: uma mercadoria que chegue ao porto de Paranaguá em 18/01/2014, ali permanecendo por quase três meses, dentro do período que denominamos de “depósito temporário”; e depois seja, no regime de trânsito aduaneiro, transportada, sob controle aduaneiro, para um porto seco, em Curitiba, ali chegando em 15/04/2014; e ingressando, dias depois, no regime de entreposto aduaneiro, no qual permanece por dois anos; é despachada para consumo em 20/04/2016, devendo, a legislação vigente nesta última data, ser aplicável à incidência do imposto de importação, de conformidade com o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Estabelecidas as premissas que regem a hipótese de incidência, nas importações mais frequentemente efetuadas no Brasil, ingressa-se, agora, no pouco explorado universo das importações que apresentam alguma característica que as exclui do tratamento geral aqui delineado.

5.2.2.2 Importações definitivas com registro antecipado da declaração de importação

As “importações definitivas com registro antecipado da declaração de importação”, como o próprio nome sugere, distinguem-se das “importações definitivas comuns” apenas pelo fato de que a mercadoria, para a qual se registra a

desenvolvimento econômico e social do País”. No âmbito do MERCOSUL, a Decisão CMC nº 8/1994 foi atualizada pela Decisão CMC nº 33/2015, que atrelou o tema à certificação de origem.

⁸⁰⁵ A legislação aduaneira brasileira – IN SRF nº 357, de 04/09/2003, artigo 4º – no caso de “despacho para consumo” de mercadoria ingressada no país ao amparo de “regime aduaneiro especial ou aplicado em área especial”, permite, inclusive, a dispensa de verificação da mercadoria, para que não tenha que haver locomoção dela para uma “repartição aduaneira” ou da autoridade responsável até o local onde se encontra a mercadoria. Isso pelo fato de já ter, a mercadoria, preteritamente, ingressado no país, sob controle aduaneiro, ainda que a título temporário.

declaração de importação, ainda não ter efetivamente chegado ao território aduaneiro.

A antecipação do registro da declaração de importação é uma faculdade concedida ao importador, em determinadas situações, com fundamento na redação original do artigo 46 do Decreto-Lei nº 37/1966 e na disciplina regulamentar efetuada pelo artigo 121 do Decreto nº 59.832/1966, que restringia o procedimento a “... mercadorias importadas pelos órgãos da administração pública...”, mediante requerimento justificado, e a “... mercadorias de fácil identificação, tais como produtos de petróleo, trigo, carvão mineral, sal a granel, inflamáveis, frutas frescas, animais vivos...”. A justificativa plausível para a antecipação é a necessidade de que tais mercadorias fiquem o menor tempo possível em zona primária, de modo a minimizar riscos e prejuízos.⁸⁰⁶

O item 7 do Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 40/1974 veio a disciplinar o procedimento, que denominou de “despacho antecipado”, permitindo seu processamento antes da apresentação da prova de propriedade da mercadoria – o conhecimento de carga, que acompanhava o veículo transportador – até a fase da conferência aduaneira, para sete situações, alargando, perceptivelmente, o universo estabelecido nas normas que lhe davam fundamento.⁸⁰⁷

⁸⁰⁶ O texto original do artigo 46 do Decreto-Lei nº 37/1966 dispunha: “Art 46. O Departamento de Rendas Aduaneiras poderá estabelecer regime especial para simplificação do despacho, quando se tratar de mercadoria: I - De importadores habituais; II - Importada frequentemente; III - De fácil identificação; IV - Perecível ou suscetível de danos causados por agentes externos. Parágrafo único. O descumprimento de qualquer obrigação importará cancelamento do regime especial, a juízo da autoridade aduaneira.” O texto do “caput” do artigo 121 do Decreto nº 59.832/1966, por sua vez, dispunha: “Art. 121. A juízo do chefe da repartição alfandegária será facultado, com as devidas cautelas fiscais, o despacho aduaneiro antecipado, quando se tratar: I - De mercadorias importadas pelos órgãos da administração pública, direta ou indireta, cabendo à autoridade requisitante justificar o tratamento de execução solicitado; II - De mercadorias de fácil identificação, tais como produtos de petróleo, trigo, carvão mineral, sal a granel, inflamáveis, frutas frescas, animais vivos, frutos e grãos para semeadura, enxofre bruto ou refinado a granel, minérios, papel “standard” para impressão de jornais, revistas e livros e outros que se apresentam em situação semelhante, que por sua natureza, qualidade, grau de perecibilidade, modalidade de transporte, espécie e dimensão dos volumes se justifique a sua liberação independente do prévio preenchimento de todas as formalidades fiscais a que estão sujeitos os processos de importação.” Convém informar, por fim, que o artigo 46 do Decreto-Lei nº 37/1966 teve nova redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, e que o Decreto nº 59.832/1966 foi revogado por um Decreto sem número de 15/02/1991.

⁸⁰⁷ As situações, relacionadas no subitem 7.1 do Anexo I da Instrução Normativa são as seguintes: (a) mercadoria importada por órgão da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas; (b) mercadoria importada por concessionário de serviço público, pelas indústrias naval e siderúrgica; (c) mercadoria transportada a granel, e cuja descarga se realize diretamente para terminais de oleodutos, silos ou para depósitos próprios, ou para veículos apropriados; (d) mercadorias inflamáveis, corrosivas, radioativas ou que apresentarem características de periculosidade; (e) plantas e animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente perecíveis

E já no berço do nascimento da possibilidade de antecipação do registro da declaração de importação, preocupou-se o legislador procedimental com o “fato gerador” previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, e no artigo 19 do Código Tributário Nacional: a “entrada da mercadoria” ou do produto no “território nacional”. Os subitens 7.2 e 7.3 da Instrução Normativa provam-no:

7.2. Na hipótese do subitem 7.1, o desembaraço aduaneiro ficará condicionado à apresentação da prova de propriedade da mercadoria com as averbações previstas no subitem 2.1.1, devendo o AFTF, quando esse documento lhe for entregue, anexá-lo à 1ª via da DI, fazendo a esse respeito anotação no quadro 24 da mesma.

7.3. Antes do desembaraço aduaneiro, deverá o AFTF apurar se o registro da DI ocorreu **após a entrada da mercadoria** no território nacional, para os efeitos do art. 1º do DL 37/66.

7.3.1. Se apurado que o registro da DI ocorreu **antes** da data de **chegada** da mercadoria ao território nacional, estará o importador sujeito ao regime de tributação vigente nesta data, cabendo ao AFTF exigir, se for o caso, o recolhimento dos tributos porventura cabíveis (sic).⁸⁰⁸

No subitem 7.2 da normativa percebe-se a incorreção do nome “despacho antecipado”, que viria, depois, a ser, apropriadamente, alterado para “registro antecipado da declaração de importação”, porque não se antecipa o despacho todo, mas somente o registro da declaração, primeira etapa do despacho, não podendo, obviamente, a carga, ser desembaraçada e posta à disposição do importador antes de sua efetiva chegada. E no subitem 7.3, nota-se, nitidamente, que o legislador procedimental priorizou, como manifestação temporal da hipótese de incidência, a situação descrita no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, e não a do artigo 23, o registro da declaração de “importação para consumo”.⁸⁰⁹

Mas tal caminho é seguido, recorde-se, em 1974, antes de toda a profunda discussão que narramos no tópico 5.2.1.4 deste estudo, e que culminou na Súmula TFR nº 4.⁸¹⁰ Após a uniformização de entendimento, com a qual comungamos, de

ou susceptíveis de danos causados por agentes exteriores; (f) papel para impressão de jornais, revistas e livros; e (g) mercadorias de fácil identificação, a juízo do órgão fiscal processante.

⁸⁰⁸ Grifos nossos. O AFTF – Agente Fiscal de Tributos Federais – equivale, hoje, ao AFRFB – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil; e DI é a sigla comumente utilizada para declaração de importação.

⁸⁰⁹ Embora o texto do subitem 7.3 da normativa se refira somente à exigência de eventuais diferenças de tributos entre a data do registro antecipado da declaração e a data da chegada da mercadoria, resta óbvio que diferenças a menor deveriam ser restituídas ao importador.

⁸¹⁰ Tópico 5.2.1.4, p. 339-344.

harmonia entre o artigo 1º e o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, não mais poderia prosperar a linha adotada na Instrução Normativa SRF nº 40/1974.

Esclareça-se que o que estamos a concluir não impede que, caso a mercadoria não ingresse, efetivamente, no território aduaneiro, o imposto de importação pago, com o registro da declaração, seja restituído. Aliás, tal conclusão independe de ser o registro da declaração antecipado ou não. Se for apurada falta de mercadoria para a qual tenha sido registrada uma declaração de importação após a chegada ao território aduaneiro, e o importador provar que ela, por exemplo, foi descarregada em outro país, por engano, ou caiu no mar, em águas internacionais, deve igualmente ser restituído o imposto pago, como detalharemos no tópico 5.2.4.2.⁸¹¹

Recorde-se o que expusemos no tópico anterior, amparados no comentário de P. B. CARVALHO ao artigo 116 de nosso Código Tributário Nacional, no sentido de que “... *o marco temporal do acontecimento pode ser antecipado ou diferido, tanto na contingência do inc. I (situação de fato) quanto na do inc. II (situação jurídica)*”, afirmando que não se confunde o momento da manifestação temporal da hipótese de incidência com a própria hipótese de incidência.⁸¹²

A título ilustrativo, narre-se que tal antecipação é corriqueira, no que se refere ao imposto de exportação, exigido antes da transposição de fronteira, saída, havendo entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência pela possibilidade jurídica da antecipação.⁸¹³

⁸¹¹ Tópico 5.2.4.2, p. 405-410.

⁸¹² **Curso de Direito**..., *op. cit.*, p. 275.

⁸¹³ O imposto de exportação apresenta situação semelhante à que descrevemos para o imposto de importação. Tanto o artigo 23 do Código Tributário Nacional como o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.578, de 11/10/1977 dispõem que o “fato gerador” é a saída da mercadoria do “território nacional”, sendo que o Decreto-Lei, em seu artigo 1º, § 1º, estabelece que se considera ocorrido “... *o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente*”, tendo sido a Guia de Exportação substituída, em 1992, pelo “Registro de Exportação” eletrônico, no SISCOMEX. Tal manifestação temporal da hipótese de incidência é confirmada pelos principais estudiosos que se dedicaram ao tema, no Brasil: MEIRA, **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 136-137; e **Tributos sobre**..., *op. cit.*, p. 493-494; e FOLLONI, **Tributação sobre**..., *op. cit.*, p. 125-126; e **Tributos sobre importações: novas reflexões**..., *op. cit.*, p. 200. Em sentido contrário, HILÚ NETO, que sustenta que a incidência deveria ocorrer no momento da transposição de fronteira, embora reconheça a dificuldade prática de tal medida – **Tributos sobre**..., *op. cit.*, p. 133. O STF também já assentou, da mesma forma em que o fez na importação, posicionamento sobre o “fato gerador” do imposto de exportação: “**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. AÇÚCAR. OPERAÇÕES QUE JÁ HAVIAM SIDO REGISTRADAS NO SISTEMA INTEGRADO DE COMÉRCIO EXTERIOR – SISCOMEX QUANDO FORAM EDITADAS AS RESOLUÇÕES Nº. 2.112/94 E 2.136/94, DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. Equivalendo os registros informatizados das operações de exportação no SISCOMEX, para todos os efeitos legais, à guia de exportação (art. 6º, § 1º, do Decreto nº 660/92), é fora de dúvida que, no caso, as operações**

Nenhum óbice jurídico, assim, para que a manifestação temporal da hipótese de incidência se dê em momento anterior à entrada da mercadoria no território, assegurado o direito de restituição, como em qualquer importação, se comprovado que a mercadoria acabe não ingressando efetivamente no território.

Já sob a vigência do Regulamento Aduaneiro brasileiro de 1985, facultou-se ao Secretário da Receita Federal autorizar, “... *em casos excepcionais, devidamente justificados...*” (artigo 453, I), o começo do despacho aduaneiro antes da chegada da mercadoria. E o Secretário o fez, cerca de uma década depois, na IN SRF nº 69/1996, que revogou a de nº 40/1974.

Antes disso, contudo, foi editada a IN SRF nº 40, de 04/08/1995, que tratou de descarga direta e despacho aduaneiro de importação de granéis, usando o procedimento de antecipação previsto no item 7 da norma infralegal de 1974. Como é cediço, os granéis, dependendo de condições climáticas, entre outras, podem apresentar variação de peso entre o momento da carga e o da descarga. Assim, é praticamente inevitável que a quantidade informada na declaração com registro antecipado acabe por não corresponder exatamente à verificada na descarga, o que pode gerar diferenças, ensejando restituição ou recolhimento complementar, sendo admitida uma tolerância de 5%. O artigo 5º da IN SRF nº 40/1995, sobre tais diferenças, estabeleceu que eventual recolhimento complementar deveria ser efetuado “... *em até dez dias após a conclusão do laudo ou certificado de medição ...com os acréscimos legais previstos para recolhimentos espontâneos*”.⁸¹⁴

Apesar de o regulamento de 1985 ter esclarecido que não se tratava de “despacho antecipado”, mas de antecipação apenas de uma etapa do despacho, o registro da declaração, a IN SRF nº 69/1996 manteve a terminologia inadequada de

que, por essa forma, já se achavam registradas quando do advento das resoluções sob enfoque, não poderiam ser atingidas pelas novas regras nelas veiculadas, sob pena de ofensa ao princípio do direito adquirido” – RE nº 227.106/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, unânime, julgado em 21/03/2000, e publicado no DJ de 28/04/2000; e “*Tributário. Exportação de açúcar. Imposto de exportação. Fato gerador: registro no sistema integrado de comércio exterior – SISCOMEX. Ocorrência antes da edição das resoluções 2.112/94 e 2.136/94, que majoraram a alíquota do referido tributo. Impossível a retroatividade dessas normas para atingir as operações de exportação já registradas, sob pena de ofensa ao princípio do direito adquirido (art. 5º, XXXVI da Constituição)*” – RE nº 223.796/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, unânime, julgado em 16/10/2001, e publicado no DJ de 14/12/2001. E tal entendimento vem sendo reproduzido em outros julgamentos da suprema corte – v.g., RE nº 234.954/AL; RE nº 235.858/PE e AI nº 578.372/SC, todos com votação unânime.

⁸¹⁴ Pelo fato de a Instrução Normativa nº 40/1995 remeter ao previsto no item 7 da norma infralegal de 1974, crê-se que o termo inicial para contagem dos acréscimos a que alude a norma é a data da chegada da mercadoria, e não a data do registro antecipado da declaração de importação ou da conclusão do laudo.

“despacho antecipado”, e, em função do comando alargado do regulamento, já não restringiu as hipóteses de antecipação àquelas constantes no artigo 121 do Decreto nº 59.832/1966, permitindo ao chefe da unidade de despacho, ainda, autorizar o procedimento para outras situações, além das que relacionou em seu artigo 11.⁸¹⁵

Não bastasse ficar a norma alheia à adequação terminológica do regulamento, restou ainda à margem do entendimento externado na Súmula TFR nº 4, mantendo, em seu artigo 37, comando semelhante ao do subitem 7.3 da IN SRF nº 40/1974.⁸¹⁶

E para agravar, a Instrução Normativa nº 69/1996 descumpriu, ainda, o que o país havia acordado dois anos antes, no âmbito do MERCOSUL, na Decisão do Conselho do Mercado Comum nº 16, de 17/12/1994, incorporada ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 1.765/1995, artigo 29, 1: “... a data do registro da declaração correspondente determina o momento de ocorrência do fato gerador da dívida aduaneira”. E não se pode deixar de mencionar que, paradoxalmente, o Decreto nº 1.765/1995 é arrolado, no preâmbulo da IN SRF nº 69/1996, como um de seus fundamentos.⁸¹⁷

De lá para cá, passaram-se dois regulamentos aduaneiros, de 2002 e de 2009; uma reforma na norma regional do MERCOSUL que rege o despacho, pela Decisão CMC nº 50/2004, incorporada ao nosso ordenamento pelo Decreto nº

⁸¹⁵ Assim dispunha o artigo 11 da Instrução Normativa nº 69/1996: “Art. 11. A declaração de importação de mercadoria que proceda diretamente do exterior poderá ser registrada antes da sua chegada na Unidade da Secretaria da Receita Federal-SRF de despacho, quando se tratar de: I - mercadoria transportada a granel, cuja descarga se realize diretamente para terminais de oleodutos, silos ou depósitos próprios, ou veículos apropriados; II - mercadoria inflamável, corrosiva, radioativa ou que apresente características de periculosidade; III - plantas e animais vivos, frutas frescas e outros produtos facilmente perecíveis ou suscetíveis de danos causados por agentes exteriores; IV - papel para impressão de livros, jornais e periódicos; V - órgão da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, inclusive autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas; e VI - mercadoria transportada por via terrestre, fluvial ou lacustre. Parágrafo único. A modalidade de despacho antecipado de que trata este artigo poderá ser utilizada também em outras situações ou para outros produtos, conforme estabelecido em normas específicas, ou mediante prévia autorização do chefe da Unidade de despacho, em casos justificados”.

⁸¹⁶ “Art. 37. No caso de despacho antecipado, em razão do disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, alterado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, o desembaraço aduaneiro somente será realizado após a complementação ou retificação dos dados da declaração, no SISCOMEX, e pagamento de eventual diferença de crédito tributário relativo à declaração, aplicando a legislação vigente na data da efetiva entrada da mercadoria no território nacional. Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, a efetiva entrada da mercadoria no território nacional ocorre na data da formalização da entrada do veículo transportador no porto, aeroporto ou Unidade aduaneira que jurisdicionar o ponto de fronteira alfandegado”.

⁸¹⁷ A estatura hierárquica do Decreto nº 1.765/1995 é passível de discussão no contexto que traçamos no subitem 3.5.4 deste estudo, p. 221-225.

6.870/2009; duas reformas na norma procedimental que rege o despacho aduaneiro de importação, pelas IN SRF nº 206/2002 e 680/2006; e três reformas na norma procedimental que rege a descarga direta de granéis, na importação, pelas IN SRF nº 104, de 30/08/1999, e 175, de 18/07/2002, e pela IN RFB nº 1.282, de 17/07/2012.

Os regulamentos aduaneiros não promoveram alteração substancial em relação à matéria, e sempre se limitaram a estabelecer que a Secretaria da Receita Federal poderia, em ato normativo, autorizar “... o *início do despacho aduaneiro antes da chegada da mercadoria...*” – artigo 518, I, do regulamento de 2002, e artigo 579, I, do regulamento de 2009.

As normas procedimentais referentes à descarga direta de granéis também foram pouco alteradas, limitando-se as mudanças aos prazos para entrega de documentos e retificações.

Mas fato curioso merece ser narrado em relação às normas de despacho nacionais e regionais. A IN SRF nº 206/2002, que revogou a de nº 69/1996, manteve todas as inconsistências da anterior, tanto no que se refere ao uso da expressão “despacho antecipado”, embora tenha feito, em alguns artigos, referência a “registro antecipado da declaração”, quanto no que versa sobre a interpretação a respeito da manifestação temporal da hipótese de incidência, em dissonância com a jurisprudência nacional e com a norma regional, que continuou mencionada no preâmbulo.

Ocorre que, em 2004, a norma de despacho do MERCOSUL foi revogada pela Decisão nº 50, do Conselho do Mercado Comum, que passou a figurar no preâmbulo da nova Instrução Normativa nacional de despacho, de nº 680/2006. A nova norma regional possibilitaria a interpretação, ainda que dissonante da jurisprudência nacional, de que a manifestação temporal da hipótese de incidência poderia, excepcionalmente, dar-se em momento diverso do registro da declaração de importação, pois, após o comando de seu artigo 26, que afirmou que a “... *data de registro da declaração correspondente determinará o regime legal aplicável*”, já presente da norma regional de 1994, adicionou que, em casos excepcionais, determinados pelas autoridades aduaneiras nacionais, por motivos de urgência na entrega das mercadorias, poderia ser aplicado “... *o regime legal vigente na data da chegada do meio de transporte*”. A reação do legislador nacional foi, surpreendentemente, no sentido de deixar claro, na norma procedimental (artigo 50),

que a manifestação temporal da hipótese de incidência se dá na data de registro da declaração de importação, ainda que tenha sido antecipadamente efetuado o registro, por opção do importador, autorizado pela Aduana.⁸¹⁸

A nosso ver, a IN SRF nº 680/2006, que foi a primeira a disciplinar o despacho aduaneiro de importação, sob a égide do Regulamento Aduaneiro de 2002, deparou-se com um dilema. No artigo 73 do Regulamento estavam expressas todas as manifestações temporais da hipótese de incidência do imposto de importação, derivadas do fundamento legal estabelecido no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966. E o artigo 26 da nova norma regional – à época, sequer incorporada ao ordenamento nacional, em exemplo da “influência” que descrevemos no subitem 3.5.4 deste estudo – deu brilho intenso ao fato de que o procedimento que vinha sendo adotado nas normativas nacionais de despacho anteriores não encontrava guarida nas normas de hierarquia superior.⁸¹⁹ Daí a correção de rumo, merecendo destaque também que o título do artigo 17 da IN SRF nº 680/2006, que, basicamente, manteve as hipóteses de registro antecipado previstas nas normas procedimentais anteriores, passou a ser “Registro Antecipado da DI”, em vez de “despacho antecipado”.⁸²⁰

Desde 2006, então, a legislação nacional seguiu toda em um mesmo sentido, de que a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação se dá na data do registro da declaração de importação, de acordo com o já mencionado artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, ainda que tal registro ocorra antes da chegada da mercadoria ao território aduaneiro. Afinal de contas, nos casos

⁸¹⁸ Vejam-se os textos dos comandos normativos mencionados. O artigo 26 da Decisão CMC nº 50/2004 estabelece: “**Artigo 26. A data de registro da declaração correspondente determinará o regime legal aplicável. Em casos excepcionais** determinados pela autoridade aduaneira de cada Estado Parte, por motivos de urgência na entrega da mercadoria, **poderá ser aplicado o regime legal vigente na data da chegada do meio de transporte.** Tratando-se de um regime suspensivo, o crédito aduaneiro somente se originará no caso de descumprimento ou inobservância de qualquer das obrigações inerentes ao regime em que a mercadoria for incluída”. A Instrução Normativa nº 680/2006, em seu artigo 50, dispõe: “**Art. 50. No caso de registro antecipado da DI, o desembaraço aduaneiro somente será realizado após a complementação ou retificação dos dados da declaração, no Siscomex, e o pagamento de eventual diferença de crédito tributário relativo à declaração, aplicando-se a legislação vigente na data do registro da declaração, em cumprimento ao disposto no art. 73 do Decreto nº 4.543, de 2002.**”. Em ambas as normas, os grifos são nossos.

⁸¹⁹ Subitem 3.5.4, p. 223-224.

⁸²⁰ Apesar de elogiar o título, não podemos deixar de mencionar que a norma se olvidou de atualizar a terminologia no artigo 63 e no item 24 do Anexo Único, que mantiveram a imprecisa expressão “despacho antecipado”.

de registro antecipado, ocorre um “despacho para consumo”, e o comando de estatura legal somente poderia ser alterado por outro de mesma hierarquia.⁸²¹

E o Código Aduaneiro do MERCOSUL endossa tal caminho, dispondo, no já citado artigo 157, 1, “a”, que o regime legal aplicável é determinado pela “... *data de registro da declaração aduaneira relativa ao regime aduaneiro de importação definitiva solicitado*”.

Diante do caráter técnico e procedimental, e da excessiva regulação infralegal, não é de se estranhar a pouca atenção dos juristas para o tema do registro antecipado da declaração de importação, que recebe, no máximo, algumas linhas daqueles que escreveram mais recentemente sobre o imposto de importação.⁸²²

E não se pode deixar de reiterar que o registro antecipado da declaração de importação é facultativo, podendo o importador optar por registrá-la apenas após a chegada da mercadoria ao território aduaneiro, sujeitando-se ao que foi exposto no tópico anterior. Assim, pode se prestar, o registro antecipado, da mesma forma que opera o período que denominamos de “depósito temporário”, como um instrumento econômico legítimo que tem o importador para se proteger de “intempéries cambiais” ou de possíveis aumentos de alíquotas.

Afinal de contas, quem decide a data em que vai registrar a declaração de importação “para consumo” é o próprio importador, que, com tal medida, fica sujeito, no que diz respeito ao imposto de importação, à legislação vigente na data escolhida para o registro, conforme prevê o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, “na alegria ou na tristeza”, na “saúde ou na doença”.

⁸²¹ A IN RFB nº 1.356, de 06/05/2013, atualizou, no artigo 50 da IN SRF nº 680/2006, a menção ao Regulamento Aduaneiro – artigo 73 do regulamento de 2009, e acrescentou parágrafo único: “*Nos casos de entrega antecipada da carga, havendo exigência fiscal não atendida no prazo de 5 (cinco) dias úteis, esta será formalizada em termo próprio e, depois da ciência deste pelo importador, a DI será desembaraçada*”.

⁸²² FOLLONI dedica dois parágrafos ao tema, em estudo efetuado em 2009, mencionando a possibilidade excepcional de registro antecipado da declaração de importação, associando-a à previsão constitucional – do artigo 150, § 7º, da Constituição de 1988 – de que a lei considere ocorrido o fato antes mesmo de sua ocorrência empírica – Tributos sobre importações: novas reflexões..., *op. cit.*, p. 192. MEIRA, por sua vez, em estudo mais recente, em 2012, apenas menciona a existência de hipóteses em que se permite o registro antecipado da declaração de importação, dentro de um contexto no qual entende aplicável a disposição do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, como uma “... *presunção de entrada no momento do registro da declaração de importação*” – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 355-356.

Assim, não chegamos, neste tópico, a conclusão diferente daquela que foi externada no anterior, no que se refere à manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação.

E no que se refere à manifestação espacial, também não há o que ser ressaltado, cabendo apenas observar que, na hipótese aqui analisada, de registro antecipado da declaração de importação, é realmente pouco provável que haja ingresso de mercadoria fora de zona primária, e é impossível falar-se em regime aduaneiro especial de caráter temporário pretérito, uma vez que a mercadoria será sempre original e exclusivamente despachada para “consumo”.

5.2.2.3 Importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado

Como informamos, no item 5.1, as três subcategorias de importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado, definidas no regulamento aduaneiro, caracterizam-se por não haver registro de declaração de importação comum, no SISCOMEX, e por excluírem, ou tornarem irrelevantes, importantes aspectos da disciplina aduaneira, como a classificação de mercadorias.⁸²³

Mas isso não as afasta, necessariamente, das disposições que mencionamos nos tópicos anteriores, visto que tratam, tais situações, de “despacho para consumo”, e, recorde-se, havendo despacho para consumo, a manifestação temporal da hipótese de incidência dá-se no momento do registro da declaração correspondente, seja ela ou não no SISCOMEX.

O primeiro de tais tratamentos diferenciados refere-se à **bagagem de viajantes** procedentes do exterior, e está definido como um **Regime de Tributação Especial** (RTE), no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 101 e 102, com fundamento no Decreto-Lei nº 2.120, de 14/05/1984 e na norma regional do MERCOSUL, a Decisão CMC nº 53, de 15/12/2008, incorporada ao ordenamento brasileiro pelo Decreto nº 6.870/2009. Tem-se, então, uma hipótese de “despacho para consumo” no qual, historicamente, não existiria propriamente uma declaração de importação, e para a qual, portanto, restaria silente o comando do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966.⁸²⁴

⁸²³ Item 5.1, p. 322.

⁸²⁴ Os despachos de bagagem de viajante procedente do exterior são, em regra, para consumo. Entretanto, é perfeitamente possível a aplicação de regimes, como a admissão temporária, a

O Regulamento Aduaneiro de 1985, em seu artigo 87, II, “b”, estabeleceu, indicando como base legal o referido artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, que, “... *para efeito de cálculo...*”, considera-se ocorrido o “fato gerador” do imposto de importação “... *no dia do lançamento respectivo...*”, quando se tratar de “... *bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou não*”. À época, por força dos artigos 20 e 23 da IN SRF nº 77, de 13/08/1984, a declaração de bagagem acompanhada era feita pelo viajante, “... *sempre que possível, sem formalidade escrita*”, mas a declaração de bagagem desacompanhada, assim entendida aquela amparada por conhecimento de carga, quer esteja ou não no mesmo veículo de transporte do viajante, era apresentada por escrito.⁸²⁵

Poder-se-ia, então, defender que desbordou do comando de estatura legal tal disposição regulamentar, seja por disciplinar situação não prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, ou, por tratar situação ali prevista, com declaração de importação para consumo, de forma diversa.

E a norma do MERCOSUL, acordada cerca de uma década depois – a Decisão CMC nº 18, de 17/12/1994, incorporada ao ordenamento nacional pelo Decreto nº 1.765/1995 – em seu artigo 3º, estabeleceu a obrigatoriedade de declaração de bagagem acompanhada ou desacompanhada, devendo apenas esta se dar, necessariamente, por escrito. Manteve, assim, a possibilidade, para bagagem acompanhada, de declaração verbal ou por simples gesto de escolha do viajante de qual “canal” seguir – “bens a declarar” ou “nada a declarar” – ao aproximar-se da área reservada à Aduana, no local de ingresso no território.

Os regulamentos aduaneiros de 2002 e 2009 adotaram a mesma linha – em seus artigos 73, II, “b”, assim como a norma do MERCOSUL que substituiu a Decisão CMC nº 18/1994, a Decisão CMC nº 53/2008. No entanto, as normas procedimentais foram titubeantes no que concerne à apresentação de declaração escrita, no caso de bagagem acompanhada.⁸²⁶

bagagem de viajantes não residentes no Brasil. Para tais casos, remetemos ao tópico 5.2.3.1, p. 380-386.

⁸²⁵ Em verdade, a IN SRF nº 77/1984, em seu artigo 22, criou, para bagagem acompanhada, um sistema de duplo canal, verde e vermelho, atrelado à própria declaração. Quando o viajante ingressa na área destinada à Aduana, em portos, aeroportos e pontos de fronteira, e se dirige ao canal verde – “nada a declarar” – está, em verdade, prestando declaração negativa; e, quando se dirige ao canal vermelho – “bens a declarar” – está, com tal comportamento, a apresentar uma declaração de importação.

⁸²⁶ A IN SRF nº 23, de 15/05/1995, em seu artigo 20, estabeleceu a obrigatoriedade de declaração de bagagem acompanhada por escrito somente no caso de o viajante portar bens que excedessem

Até aí, ao que tudo indica, continuavam, as normas regulamentares, tomando como parâmetro, para efeito de cálculo do imposto de importação, uma data que não correspondia à do registro da declaração para consumo.

Entretanto, analisando mais detidamente a situação a respeito da qual se está a tratar, percebe-se que o viajante não informará, em sua declaração verbal ou escrita, qual o valor do tributo a pagar, seja por dificuldade técnica, ou de idioma, ou ainda porque sequer existe campo aberto, na declaração, para isso, pois a declaração se presta somente a informar à fiscalização quais os bens trazidos, e seu valor, dados que serão tomados em conta, na verificação da mercadoria, para que a própria fiscalização calcule o tributo a recolher.

A questão resta mais clara na última norma procedimental editada sobre despacho aduaneiro de bagagem acompanhada, a IN RFB nº 1.385/2013. Em seu artigo 2º, tal norma revela que a “Declaração Eletrônica de Bens de Viajante” (“e-DBV”), depois de preenchida pelo viajante, é “... *apresentada para registro*”, e não “registrada”. Nos §§ 3º e 4º de tal artigo 2º, o que estamos a afirmar se torna ainda mais explícito: “*A e-DBV somente produzirá efeitos tributários a partir do seu registro pela fiscalização aduaneira, que deverá ser solicitado pelo viajante na data e local de sua chegada no País*”; e “*A fiscalização aduaneira somente poderá registrar a e-DBV após a confirmação de identidade do viajante por meio de documento oficial de identidade*”.

aos limites de isenção previstos na legislação. A norma que a sucedeu, no entanto, IN SRF nº 117, de 06/10/1998, em seu artigo 15, afirmou que “*Todo viajante que ingresse no País está obrigado a apresentar à fiscalização aduaneira Declaração de Bagagem Acompanhada – DBA, na forma estabelecida em norma específica*”, que foi a IN SRF nº 120, de 19/10/1998. Essa nova linha dissociou a declaração de bagagem da opção pelo canal “bens a declarar”, como resta claro no artigo 16 da IN SRF nº 117/1998, pois obrigou até os viajantes que não tinham “nada a declarar” a preencherem a DBA. Tal posicionamento foi mantido na IN RFB nº 1.059, de 02/08/2010, que revogou tanto a de nº 117/1998, quanto a de nº 120/1998, mas, logo depois, revisto, na IN RFB nº 1.217, de 21/12/2011, que resgatou a conexão entre a declaração de bagagem e a opção pelo canal “bens a declarar”, ainda que permitindo exceções, como se percebe do texto do artigo 3º-A, acrescentado por ela à Instrução Normativa nº 1.059/2010: “*Estão dispensados de apresentar a Declaração de Bagagem Acompanhada (DBA) de que trata o art. 3º os viajantes que não estiverem obrigados a dirigir-se ao canal ‘bens a declarar’ nos termos do disposto no art. 6º. Parágrafo único. A dispensa prevista no caput não se aplica às hipóteses que vierem a ser estabelecidas pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) em atendimento a solicitação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), do Ministério da Saúde, da Secretaria de Defesa Agropecuária (SDA), do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, ou no interesse da fiscalização aduaneira*” (sic). Por fim, a IN RFB nº 1.385, de 16/08/2013, informatizou a declaração, criando a “Declaração Eletrônica de Bens de Viajante” (“e-DBV”), disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e de preenchimento obrigatório apenas nas hipóteses em que o viajante se deva dirigir ao canal “bens a declarar”.

Não cremos que a fiscalização efetivamente registre a e-DBV, mas sim que o legislador foi impreciso, e que desejou, de fato, afirmar que a declaração previamente transmitida pelo viajante se considera registrada, por ele, após a fiscalização confirmar sua identidade, e, com base nos dados transmitidos, calcular os tributos devidos, no procedimento que o artigo 142 do Código Tributário Nacional denomina de “lançamento”.

Assim, harmoniza-se a disposição regulamentar com o comando do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, no caso de bagagem acompanhada.

Nos casos de bagagem desacompanhada, recorde-se que há registro formal de Declaração Simplificada de Importação (DSI), no SISCOMEX, como estabelece a IN RFB nº 1.059/2010, artigo 9º, pelo próprio viajante ou por despachante aduaneiro. Merece correção, assim, a afirmação generalizada do Regulamento Aduaneiro, no artigo 73, II, “b”, que remete à data do lançamento.⁸²⁷

Temos, assim, para ambos os casos, que a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, no caso de bagagem de viajantes, é a data de registro da declaração de importação para consumo relativa à bagagem, sendo a manifestação espacial ainda o território aduaneiro, embora admitamos, no caso, que, em regra, o ingresso deve ocorrer em zona primária – portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados.

Por fim, é importante salientar que os bens de viajante que forem desenquadrados do conceito de bagagem ficam sujeitos ao procedimento comum de importação, detalhado no tópico 5.2.2.1.⁸²⁸

A segunda categoria de tratamento diferenciado é a atinente à importação de mercadorias constantes de **remessa postal internacional**, e está definida como um **Regime de Tributação Simplificada** (RTS), no Regulamento Aduaneiro, em seus artigos 99 e 100, com fundamento no Decreto-Lei nº 1.804, de 03/09/1980.

⁸²⁷ Tal deslize do regulamento já havia sido percebido por MEIRA, **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 361-362.

⁸²⁸ Tópico 5.2.2.1, p. 352-357. O artigo 1º da Decisão CMC nº 53/2008 entende por **bagagem** “... os bens novos ou usados que um viajante, em compatibilidade com as circunstâncias de sua viagem, puder destinar para seu uso ou consumo pessoal, bem como para presentear, sempre que, pela sua quantidade, natureza ou variedade, não permitirem presumir importação ou exportação com fins comerciais ou industriais”. A mesma norma regional, em seu artigo 7º, exclui “... do regime aduaneiro de bagagem os veículos automotores em geral, motocicletas, motonetas, bicicletas com motor, motores para embarcação, motos aquáticas e similares, casas rodantes, aeronaves e embarcações de todo tipo...”, bem como suas partes e peças, “... exceto os bens unitários, de valor inferior aos limites de isenção, relacionados em listas específicas que poderão ser elaboradas pelos Estados Partes”, não tendo o Brasil, até o presente momento, elaborado lista específica alguma.

Apesar da diferente denominação, tem-se, aqui, caso muito semelhante ao da bagagem de viajantes, permitindo, por exemplo, a pessoas físicas, com ou sem a intermediação de profissionais de comércio exterior, importar para consumo mercadorias pela via postal, atividade que se tornou cada vez mais frequente com o advento da “internet”.⁸²⁹

O Regulamento Aduaneiro de 1985, em seu artigo 87, II, “a”, estabeleceu, indicando como base legal o artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, que, “... *para efeito de cálculo...*”, considera-se ocorrido o “fato gerador” do imposto de importação “... *no dia do lançamento respectivo...*”, quando se tratar de “... *mercadoria contida em remessa postal internacional...*” à qual não se aplique o regime de importação comum. A disciplina procedimental então existente era dada pela IN SRF nº 18, de 26/03/1981, sendo alterada pela de nº 122, de 27/12/1991, e, posteriormente, pela de nº 32, de 12/03/1992.⁸³⁰

Com a abertura ao comércio exterior, no início da década de noventa do século passado, a matéria acabou disciplinada, com autorização do Decreto-Lei nº 1.804/1980, pela Portaria MF nº 609, de 21/11/1994, que permitiu importações, ao amparo do regime, de mercadorias que não fossem destinadas a revenda. A disciplina foi revista, cerca de um mês depois, pela Portaria MF nº 703, de 28/12/1994, que estendeu a vedação ainda a bebidas alcoólicas, fumo e produtos de tabacaria, por sua vez, alterada, um ano depois, pela Portaria MF nº 316, de 29/12/1995, hoje vigente. A Portaria MF nº 316/1995, além de manter as vedações estabelecidas na portaria anterior, tratou da alíquota aplicável, de limites de valor, e de condições, em geral, para utilização do regime, silenciando sobre a necessidade de declaração, mas remetendo o tema a normas procedimentais da Secretaria da Receita Federal.

E a norma procedimental aplicável é a IN SRF nº 96, de 09/08/1999, que estabeleceu, em seu artigo 9º, que o despacho aduaneiro de importação, ao amparo

⁸²⁹ Ao tratarmos de “remessas postais internacionais”, estamos a contemplar não só as remetidas pelos correios, mas também as chamadas “remessas expressas”, que abrangem “encomendas aéreas internacionais”, transportadas por empresas de “*courier*” – transporte expresso internacional porta a porta – v.g., FEDEX, UPS, DHL e TNT. A inclusão das “encomendas aéreas internacionais” é possibilitada pela própria matriz normativa do regime – artigo 2º, parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.804/1980 – aliada às diversas portarias ministeriais que disciplinaram a matéria.

⁸³⁰ A IN SRF nº 122/1991 foi editada invocando competência atribuída pelo artigo 105 do Regulamento Aduaneiro de 1985, apesar de o Decreto-Lei nº 1.804/1980 remeter parte da disciplina ao Ministro da Fazenda.

do regime, seria efetuado com base em: (a) Declaração Simplificada de Importação – DSI, apresentada pelo destinatário de remessa postal internacional que ultrapasse o valor de US\$ 500,00, ou pelo destinatário de encomenda transportada por companhia aérea; e (b) Declaração de Remessa Expressa – hoje “Declaração de Importação de Remessa Expressa (DIRE)”, apresentada pela empresa prestadora de serviço de transporte expresso internacional, porta a porta, no caso de encomenda por ela transportada.⁸³¹

Em relação a tais declarações, não temos dúvida de que são efetivamente declarações de importação para consumo, aplicando-se o multicitado comando do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966. Inadequado, portanto, o dispositivo do Regulamento Aduaneiro de 1985, mantido nos regulamentos aduaneiros de 2002 e de 2009, em seus artigos 73, II, “a”, que remete o cálculo do imposto de importação à data do lançamento.

Resta, no entanto, uma situação a analisar: a importação de remessas postais internacionais de valor inferior a US\$ 500,00, efetuadas pelos correios, que, segundo o artigo 8º da Instrução Normativa nº 96/1999, serão entregues ao destinatário pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT “... *mediante o pagamento do Imposto de Importação lançado pela fiscalização aduaneira na Nota de Tributação Simplificada – NTS*”, dispensadas quaisquer outras formalidades aduaneiras.

A NTS foi instituída pela Instrução Normativa nº 101, de 12/11/1991, ainda vigente, consistindo em formulário, em papel, no qual os campos são preenchidos pela própria autoridade aduaneira, restando ao destinatário somente o pagamento, registrado em “comprovante” impresso pela ECT, no qual consta sua identificação, o valor a pagar, já calculado pela fiscalização, e o número da NTS correspondente.

Repare-se que a sistemática, para operações bastante semelhantes, parece migrar do Século XXI para o período jurássico. Enquanto as operações realizadas com intermediação de empresas de transporte expresso internacional são registradas em sistema informatizado específico – “REMESSA”, com pagamento dos

⁸³¹ Para “remessas expressas”, a disciplina procedimental, à época, era dada pela IN SRF nº 57, de 04/10/1996. Tal norma foi revogada pela IN SRF nº 122, de 21/01/2002; por sua vez revogada pela de nº 551, de 22/06/2005; revogada pela de nº 560, de 19/08/2005; por seu turno, revogada pela IN RFB nº 1.073, de 01/10/2010, que hoje rege a matéria. A declaração de importação de remessas expressas foi informatizada, dando origem à DIRE, que consiste em uma declaração eletrônica formulada no sistema “REMESSA”, que ampara o despacho aduaneiro de importação de remessas expressas.

tributos, à data do registro da declaração, por tais empresas registradas, que, por certo, repassam, posteriormente, tais custos aos destinatários, as operações realizadas pelos correios são amparadas por um registro em NTS-papel, sem que os correios efetuem propriamente uma declaração de importação, nem pagamento dos tributos. Ainda assim, a fiscalização remete as mercadorias importadas aos correios, que efetuam a cobrança dos destinatários, e repassam os valores, quinzenalmente, à Fazenda. Para tanto, a fiscalização insere na NTS não só a data do lançamento, mas um prazo de vencimento do tributo, dentro do qual não haverá acréscimos moratórios, para que seja possível, após o lançamento, que a mercadoria chegue às dependências dos correios, nos mais diversos rincões do país, permitindo ao destinatário tomar conhecimento da existência da NTS e efetuar, tempestivamente, o pagamento.

A atrofia procedimental, no que se refere à NTS, é nítida, e o “cheiro de mofo” e as “teias de aranha” que impregnam e circundam tal documento, aliados ao incremento substancial das compras internacionais pela “internet”, principalmente de mercadorias de pequeno valor, trazidas pelos correios, tornam preocupante a situação, que só não ganha maiores proporções de litigância pelo fato de os valores em discussão serem de pouca relevância, se considerados individualmente, o que acaba por dar uma falsa impressão de que a matéria é incontroversa.⁸³²

A crítica ao procedimento, no entanto, não nos impede de buscar uma forma de visualizar como se dá a manifestação temporal da hipótese de incidência, no caso. Estamos certos de que há um “despacho para consumo”, e que a NTS, apesar de tudo, é uma forma de declaração de importação, caso contrário, restaria maculado o artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/1966, que reza que toda mercadoria procedente do exterior deve ser submetida a despacho aduaneiro, com base em declaração apresentada à Aduana.

Mas, no caso, é a própria Aduana que preenche a NTS. Assim, uma maneira de visualizar o fenômeno, dentro do contexto de registro de uma declaração de importação, seria entender que o destinatário da remessa, após adquirir a

⁸³² Tomem-se, do relatório anual divulgado pela própria Receita Federal, as estatísticas referentes a remessas postais internacionais, na importação, em 2015 – “**Balanço Aduaneiro 2015**”. Em 2014, foram fiscalizadas 21.589.601 remessas postais internacionais, e, em 2015, 32.245.120, o que representou um assustador crescimento de 49,35% em um ano. O mesmo relatório registra, contudo, que a arrecadação oriunda da tributação das remessas postais em 2015 foi inferior à verificada em 2014, caindo de R\$ 271.788.214,23 para R\$ 224.030.544,74 – disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/balanco-aduaneiro-2015-anual.pdf>>, acesso em: 04 jul. 2016.

mercadoria, no exterior, e solicitar seu envio ao Brasil, via correios, enfrenta um verdadeiro despacho de importação “de ofício”, sem sua participação direta, sendo permitida sua intervenção apenas em momento no qual já foi a mercadoria objeto de conferência, de lançamento, e de remessa à unidade dos correios a ele mais próxima, bastando o pagamento para a liberação.⁸³³

E não vemos, na ausência de registro de declaração de importação pelos correios, como se possa imputar ao destinatário tal declaração, antes que ele tenha ciência do teor da NTS. Nessa situação particular, então, entendemos como “registrada a declaração”, e ocorrida a manifestação temporal da hipótese de incidência no exato momento em que o destinatário toma ciência da NTS, aperfeiçoando a declaração.⁸³⁴

Em relação à manifestação espacial, nada muda, sendo o território aduaneiro sua coordenada. Mas, se reconhecemos, no caso de bagagens de viajantes, que em regra, o ingresso dá-se por zona primária, aqui, pode-se afirmar que as eventuais coordenadas específicas, para os que as admitem, seriam ainda mais restritas, pois as remessas postais internacionais, via correios, ingressam no território brasileiro, hoje, apenas por Manaus/AM, pelo Rio de Janeiro/RJ, por São Paulo/SP e por São José dos Pinhais/PR, e as “remessas expressas”, por Belo Horizonte/MG, Rio de Janeiro/RJ e Campinas/SP.⁸³⁵

Também em relação a remessas postais internacionais, é preciso, por fim, recordar que, em caso de impossibilidade de enquadramento no RTS, as mercadorias remetidas ficam sujeitas ao procedimento comum de importação, detalhado no tópico 5.2.2.1.⁸³⁶

A terceira e última categoria de tratamento diferenciado é relativamente recente, a ponto de só constar no Regulamento Aduaneiro de 2009, por força de inclusão efetuada pelo Decreto nº 7.213, de 15/06/2010, e diz respeito à importação, pela via terrestre, de determinadas mercadorias – constantes de lista positiva confeccionada pelo poder executivo brasileiro – procedentes do Paraguai, mediante

⁸³³ Destaque-se, contudo, que o importador, discordando do lançamento, pode solicitar seu reexame, mediante preenchimento de formulário denominado “Pedido de Reexame” (PR), disponível nos correios.

⁸³⁴ Quanto à dilação de prazo para pagamento, com vencimento estipulado pela fiscalização, entendemos que corresponde a uma liberalidade outorgada ao Ministro da Fazenda, como se depreende do parágrafo único do artigo 107 do Regulamento Aduaneiro.

⁸³⁵ Dados a respeito dos recintos alfandegados disponíveis em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/recinto-alfandegados>>, acesso em: 04 jul. 2016.

⁸³⁶ Tópico 5.2.2.1, p. 352-357.

o pagamento unificado de tributos devidos na importação, tendo sido denominado de **Regime de Tributação Unificada** (RTU), e mencionado, no Regulamento Aduaneiro, no artigo 102-A, com fundamento na Lei nº 11.898, de 08/01/2009.⁸³⁷

A própria matriz legal, em seu artigo 9º, § 1º, esclareceu que existe uma declaração de importação, no RTU. E tal declaração obedece a uma lógica que poderia até, remotamente, recordar aquela que descrevemos, criticamente, em relação à NTS, mas deriva de construção jurídica substancialmente mais aprimorada, como se verá a seguir.

O RTU é inovador, sob o ponto de vista procedimental, pois a declaração de importação é um exemplo do que denominamos, no item 2.2, como “a Terceira Lei de Newton aplicada ao comércio exterior”.⁸³⁸ Quando o responsável habilitado pela empresa microimportadora brasileira, ou representante por ele credenciado, dirige-se a *Ciudad del Este*/Paraguai, e lá efetua a aquisição de mercadorias constantes da lista positiva do regime, dentro dos limites permitidos, o estabelecimento vendedor lojista paraguaio autorizado emite a correspondente fatura comercial de venda, de forma eletrônica, e a transmite ao Brasil por meio de sistema informatizado de controle – Sistema RTU, administrado pela Receita Federal, mas com acesso a brasileiros e a paraguaios, com conteúdo bilíngue. A fatura, no Brasil, é,

⁸³⁷ O RTU foi negociado entre o governo brasileiro e o governo paraguaio desde 2006, como uma medida para aumentar a formalização, no comércio fronteiro Foz do Iguaçu-Brasil/*Ciudad del Este*-Paraguai, diminuindo a atividade clandestina na região. Mas acabou como uma concessão unilateral brasileira, inicialmente veiculada na Medida Provisória nº 380, de 28/06/2007; revogada – pela Medida Provisória nº 391, de 18/09/2007, por sua vez convertida na Lei nº 11.580, de 27/11/2007 – por trancar a pauta de votações da Câmara dos Deputados; e depois transformada em Projeto de Lei, que desaguou na edição da Lei nº 11.898/2009, regulamentada pelo Decreto nº 6.956, de 09/09/2009, e disciplinada, sob o aspecto procedimental, na IN RFB nº 1.245, de 31/01/2012. O público-alvo do regime é formado por microimportadores varejistas optantes pelo “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” – SIMPLES NACIONAL, habilitados, especificamente, pela RFB, para aquisições de mercadorias constantes da citada “lista positiva”, em estabelecimentos de *Ciudad del Este* credenciados pelo governo paraguaio, efetuando pagamento unificado de todos os tributos devidos na importação, inclusive do imposto de importação. A lista positiva figura no Anexo do Decreto nº 6.956/2009, e pode ser ampliada ou reduzida pelo Poder Executivo brasileiro, desde que não se incluam mercadorias constantes da lista negativa prevista no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 11.898/2009: “... mercadorias que não sejam destinadas ao consumidor final, bem como... armas e munições, fogos de artifícios, explosivos, bebidas, inclusive alcoólicas, cigarros, veículos automotores em geral e embarcações de todo tipo, inclusive suas partes e peças, medicamentos, pneus, bens usados e bens com importação suspensa ou proibida no Brasil”. Sobre o funcionamento do RTU, em análise que excede o âmbito puramente jurídico, remeta-se a estudo anterior de nossa lavra, em parceria com os pesquisadores Eloísa Maieski ANTUNES e Elói Martins SENHORAS – Dinâmica Fronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada, in **Cadernos de Finanças Públicas**, dez. 2012, p. 65-86.

⁸³⁸ Item 2.2, p. 79-80.

automaticamente, convertida pelo sistema em uma declaração de importação, de conteúdo idêntico, e que estará disponível em terminal, na Aduana da cabeceira brasileira da Ponte Internacional da Amizade, em Foz do Iguaçu, para que o representante credenciado da empresa microimportadora apenas confirme os dados, ao ali chegar com a mercadoria, “registrando a declaração de importação”, ao amparo do regime.

O artigo 8º do Decreto nº 6.956/2009 é preciso, portanto, ao estabelecer que se considera registrada a declaração de importação, para os efeitos do disposto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, “... *quando atestados, em sistema informatizado específico, pelo representante da microempresa importadora brasileira, os dados recebidos por meio eletrônico, em relação à compra efetuada no município fronteiro estrangeiro*”.

Irrefutável, no caso, a caracterização da manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação. E a semelhança de raciocínio – só de raciocínio, e não de procedimentos, insista-se – em relação à NTS é acentuada, pois em ambas as situações, RTU e NTS, o brasileiro compra mercadoria de vendedor estrangeiro, e os dados informados por esse vendedor são utilizados pela Aduana brasileira para confeccionar um documento que o importador brasileiro, ao atestar, aperfeiçoa como declaração de importação.

Em relação à manifestação espacial da hipótese de incidência, não há coordenada mais específica do que a encontrada no RTU, pois a mercadoria procedente do Paraguai somente pode ingressar no território aduaneiro brasileiro “... *em ponto de fronteira especificamente habilitado*”, conforme artigo 8º da Lei nº 11.898/2009, tendo sido tal ponto, na norma procedimental – IN RFB nº 1.245/2012 – restrito à Aduana da cabeceira brasileira da Ponte Internacional da Amizade, em Foz do Iguaçu.

5.2.2.4 Reimportações

Encerrando a categorização das importações definitivas, faz-se necessário analisar as “**reimportações**”, na definição que deriva da legislação brasileira, de retorno ao país de mercadoria nacional ou nacionalizada exportada a título temporário, ou de produto dela resultante, conforme se percebe dos comandos dos artigos 431, 442, 443, 445, 446, 449, 454 e 456 do Regulamento Aduaneiro.

No entanto, é preciso recordar uma conclusão já externada neste estudo, no tópico 5.2.1.3, no qual manifestamos que a legislação nacional pode restringir, mas não alargar a incidência do imposto de importação a situações que, de fato, não são importações, já tendo o texto constitucional brasileiro efetuado uma restrição, limitando a incidência do imposto à importação de mercadorias de origem estrangeira.⁸³⁹

Assim, descarta-se, desde já, a incidência de imposto de importação no retorno ao país, no mesmo estado, de mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas temporariamente. Isso porque a mercadoria, obviamente, não adquire, com sua simples saída temporária, origem estrangeira.⁸⁴⁰

Tal entendimento é, historicamente, consagrado, na legislação brasileira, e estava no Regulamento Adunheiro de 1985, em seu artigo 88, I, com fundamento no parágrafo único do artigo 92 do Decreto-Lei nº 37/1966, posteriormente deslocado para o § 4º do mesmo artigo, pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988.

No entanto, o regulamento de 1985 afirmava incidir o imposto de importação, em seu artigo 84, II, “a”, no caso de “... *mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada, quando descumpridas as condições do regime de exportação temporária*”, com fundamento no artigo 93 do Decreto-Lei nº 37/1966 – que, recorde-se, foi declarado inconstitucional pelo STF, no julgamento do RE nº 104.306-7/SP, tendo o presidente do Senado Federal publicado a Resolução nº 436/1987, suspendendo a execução do artigo.

Além da inconstitucionalidade do artigo 93, há que se destacar ainda outro limitador à incidência do imposto de importação, no caso de retorno de exportação temporária com descumprimento: o próprio conceito de tributo estabelecido na legislação brasileira – Código Tributário Nacional, artigo 3º – que distingue o tributo da penalidade, afirmando que aquele não constitui “... *sanção de ato ilícito*...”.

Uma mercadoria exportada temporariamente por um ano, e que acabe retornando ao Brasil depois de um ano e um mês, mas no mesmo estado, jamais

⁸³⁹ Tópico 5.2.1.3, p. 337-338.

⁸⁴⁰ Há ainda a possibilidade de envio ao exterior, em caráter temporário, de mercadorias estrangeiras, ainda não nacionalizadas. Isso ocorre, por exemplo, nos regimes de admissão temporária e entreposto industrial sob controle informatizado – RECOF, sendo tal procedimento denominado, na admissão temporária, de “... *autorização para movimentação para o exterior*” – artigo 40 da IN RFB nº 1.600, de 15/12/2015, e, no RECOF, de “... *autorização para movimentação de bens submetidos ao RECOF – AMBRA*” – artigo 45 da IN RFB nº 1.291, de 21/09/2012. Esse envio temporário de mercadoria estrangeira ao exterior, evidentemente, também não enseja tributação no regresso de tal mercadoria, sem alteração de estado.

poderia caracterizar a incidência do imposto de importação, seja porque sua origem não passou a ser estrangeira pelo simples decurso de prazo, seja porque constituiria tal incidência mera sanção de ato ilícito – no caso, a perda de prazo – pois se a mesma mercadoria tivesse ingressado um mês antes não haveria incidência.

O Regulamento Aduaneiro de 2002, então, explicitou, em seu artigo 74, II, que “... *não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária*”. Aplicado o regime – e isso ocorre ainda antes da saída da mercadoria do país – não há incidência no retorno, devendo, em caso de descumprimento do regime, com ou sem retorno da mercadoria, exigir-se multa, e não tributo, a não ser o imposto de exportação eventualmente suspenso.

Nesse sentido, apressou-se o legislador ordinário a criar uma multa por descumprimento de exportação temporária, até então inexistente na legislação brasileira, que, como exposto, “punia a conduta com tributo”. A multa, de 5% do preço normal da mercadoria, acabou instituída pelo artigo 72, II, da Lei nº 10.833/2003.⁸⁴¹

E o Regulamento Aduaneiro de 2009, já sob a égide da multa por descumprimento da exportação temporária, em seu artigo 74, II, foi mais explícito ainda que o de 2002, revelando que “... *não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, ainda que descumprido...*”, assinalando, no parágrafo único do mesmo artigo 74, que, na hipótese de descumprimento, seria aplicada a multa legalmente criada em 2003.

Na linha do que já expusemos sobre a necessidade de origem estrangeira para tributação pelo imposto de importação, só caberia falar em incidência do imposto de importação em reimportações, nos casos de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, regime disciplinado nos artigos 449 a 457 do Regulamento Aduaneiro, tanto no que se refere às operações de conserto, reparo ou restauração, realizadas no exterior, incidindo o imposto somente sobre os materiais de origem

⁸⁴¹ Antes disso, houve a tentativa de apenar a conduta com a multa “genérica” estabelecida no artigo 25 da Medida Provisória nº 75, de 24/10/2002. Isso, no mesmo exercício, e meses após ter sido tornada sem eficácia a Medida Provisória nº 38, de 14/05/2002, que continha diversas das multas ressuscitadas, sob nova roupagem, na Medida Provisória nº 75/2002, que, por sua vez, não encontrou melhor destino do que a rejeição. Finalmente, a multa por descumprimento da exportação temporária foi novamente inserida na Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, que acabou convertida na Lei nº 10.833/2003.

estrangeira eventualmente empregados, quanto nas operações de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, incidindo o tributo sobre o produto resultante, de origem estrangeira. Ainda assim, a depender da abrangência que se dê ao termo “reimportação”.

O Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 456, estabelece ser exigível o imposto de importação, nos casos de reimportação de mercadorias exportadas temporariamente para conserto, reparo ou restauração, apenas em relação à “... *importação dos materiais acaso empregados...*” na operação, havendo, no retorno, um despacho que compreende: (a) a reimportação da mercadoria exportada temporariamente, sem incidência do imposto; e (b) a importação do material acaso empregado, com incidência, remetendo-se as manifestações material e temporal ao que já analisamos no tópico 5.2.2.1.⁸⁴²

Repare-se que não há, efetivamente, incidência do imposto na “reimportação”, mas somente na importação de materiais estrangeiros empregados no conserto, reparo ou restauração. Não há, então, uma hipótese nova de incidência, mas simples remissão àquela que constitui a regra geral: importação definitiva de mercadorias de origem estrangeira, que, no caso, acontecerá conjuntamente com o regresso de bem exportado a título temporário.

A análise da outra hipótese de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, atrelada às operações de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, contudo, oferece maior dificuldade.

Tanto o Regulamento Aduaneiro de 2002, artigo 402, quanto o de 2009, artigo 449, definem o regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo como o que permite a saída temporária de mercadoria nacional ou nacionalizada, a ser “... *submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma do produto resultante*”.⁸⁴³

⁸⁴² Tópico 5.2.2.1, p. 352-357.

⁸⁴³ Tal definição, inexistente no Regulamento Aduaneiro de 1985, deriva da Portaria MF nº 675, de 23/12/1994, que instituiu o regime, no Brasil, com base na competência residual atribuída pelo artigo 93 do Decreto-Lei nº 37/1966 – não em sua redação declarada inconstitucional, mas na nova redação dada pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.472/1988 – “*O regulamento poderá instituir outros regimes aduaneiros especiais, além dos expressamente previstos neste Título, destinados a atender a situações econômicas peculiares, estabelecendo termos, prazos e condições para a sua aplicação*”; combinada com o artigo 8º do Decreto nº 98.097, de 30/08/1989: “*Os regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, poderão ser instituídos pelo Ministro da Fazenda nos casos de interesse econômico relevante*”. O Regulamento Aduaneiro de 2002, ao mesmo tempo em que revogou o Decreto nº 98.097/1989,

Mas ambos os regulamentos, ao disciplinarem o regime, passaram a tratar também de “importação” – e não “reimportação” – do produto resultante, como se percebe das redações dos artigos 404 e 408 do regulamento de 2002, reproduzidas nos artigos 451 e 455 do regulamento de 2009.⁸⁴⁴

A mescla terminológica foi, provavelmente, influenciada pelo caráter restritivo do regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, no Brasil. Veja-se, pela definição do regime, que o bem exportado temporariamente não será “empregado em” processo de industrialização, mas sim “submetido a” operações de industrialização/aperfeiçoamento. Não se está, então, a tratar de peça que comporá um produto final, v.g., o motor de um automóvel, mas de um automóvel, por exemplo, que será submetido à blindagem. E, em tal situação, haveria efetiva controvérsia sobre estar havendo uma “reimportação” ou uma “importação”. Outro exemplo fictício, mas ilustrativo do regime, seria o de exportação de uma chapa de aço, para ser, após imersão em produto químico e torção, soldada, em forma de cilindro de aço, nessa forma retornando ao país. Em tal exemplo, fica mais claro que se trata de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo de chapas de aço, seguida da importação de cilindros de aço.

Contudo, pelo entendimento que consolidamos, de que o imposto de importação só incide sobre o ingresso de mercadoria de origem estrangeira, a transformação deveria ser substancial, para que se pudesse falar, propriamente, em incidência, na operação que o Regulamento Aduaneiro denominou de “reimportação”, e, às vezes, de “importação”.

impedindo a criação de novos regimes pelo Ministro da Fazenda, alçou o regime então instituído à estatura de decreto, mantendo a definição original, apenas estendendo o alcance do regime a operações de conserto, reparo ou restauração.

⁸⁴⁴ “Art. 451. O prazo para **importação** dos produtos resultantes da operação de aperfeiçoamento será fixado tendo em conta o período necessário à realização da respectiva operação e ao transporte das mercadorias”. O artigo 451 passou a ter nova redação, dada pelo Decreto nº 7.213/2010, mantendo-se a terminologia: “O prazo para **importação** dos produtos resultantes da operação de aperfeiçoamento será fixado tendo em conta o período necessário à realização da respectiva operação e ao transporte das mercadorias, observado o disposto no art. 437”. “Art. 455. O valor dos tributos devidos na **importação** do produto resultante da operação de aperfeiçoamento será calculado, deduzindo-se, do montante dos tributos incidentes sobre este produto, o valor dos tributos que incidiriam, na mesma data, sobre a mercadoria objeto da exportação temporária, se esta estivesse sendo importada do mesmo país em que se deu a operação de aperfeiçoamento” (grifos nossos). A título ilustrativo – e complicador – noticie-se que a norma procedimental que rege a matéria, a IN RFB nº 1.600/2015, artigos 109 a 118, traz a mesma definição do regulamento, no artigo 109, mas substituindo o termo “reimportação” por “importação”.

A exemplo do que dissemos, em relação ao retorno de exportação temporária, não há, de fato, uma hipótese nova de incidência, mas simples remissão àquela que constitui a regra geral: importação definitiva de mercadorias de origem estrangeira, sendo tais mercadorias de origem estrangeira os produtos resultantes da transformação de outras exportadas temporariamente para aperfeiçoamento passivo.

5.2.3 Importações temporárias

5.2.3.1 Admissões temporárias

Empregamos a expressão “admissões temporárias”, no plural, para fazer referência a todos os regimes aduaneiros nos quais haja importações de mercadorias para as quais já se sabe, no momento da importação, que retornarão ao exterior, no mesmo estado, em um prazo determinado. E o mais conhecido destes regimes é justamente denominado, internacionalmente, de “**admissão temporária**”, nome que também recebeu, no Brasil.⁸⁴⁵

O regime de admissão temporária, no Brasil, tem por fundamento o artigo 75 do Decreto-Lei nº 37/1966, que permitiu a “... *suspensão dos tributos que incidam sobre a importação de bens que devam permanecer no país durante prazo fixado*”, vinculando-a, em seu § 1º, a três condições: (a) garantia de tributos e gravames devidos, mediante depósito ou termo de responsabilidade; (b) utilização dos bens dentro do prazo da concessão e exclusivamente nos fins previstos; e (c) identificação dos bens.

A construção jurídica da “suspensão”, no Decreto-Lei nº 37/1966, foi vinculada, em regra, à existência de a um “termo de responsabilidade” – artigo 71 original, e artigo 72, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, ensejando, o descumprimento do regime, a cessação da “suspensão”, com a exigência do crédito constituído em tal termo. Eis, então, a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, no caso de descumprimento do regime: a data

⁸⁴⁵ Sobre a denominação e os aspectos internacionais da admissão temporária, remeta-se ao subitem 4.3.3 deste estudo, p. 305-311, que trata da Convenção de Quioto Revisada, onde a admissão temporária é contemplada no Capítulo 1 do Anexo Específico “G”; e ao subitem 4.3.4, p. 311-314, no que se refere à Convenção de Istambul, específica sobre o tema. No que tange à admissão temporária no Brasil, cabe mencionar estudos que publicamos em conjunto com MORINI, MACHADO e MEIRA, *Admissão Temporária no Brasil...*, *op. cit.*, p. 115-116; e com MEIRA, *Convenção de Istambul...*, *op. cit.*, p. 34-43.

de registro da declaração de admissão no regime, na qual deverá ser lavrado termo de responsabilidade.⁸⁴⁶

Mas a discussão sobre o efetivo conteúdo da “suspensão” é mais intensa se o regime for cumprido. Se uma mercadoria for admitida, temporariamente, com declaração de admissão registrada e termo de responsabilidade lavrado em 18/01/2014, por exemplo, é a legislação de tal data que deverá ser observada em caso de descumprimento, no Brasil. No entanto, se a mesma mercadoria estivesse ao amparo do regime, cumprindo seus requisitos, e fosse despachada para consumo em 14/02/2014, a cessação da suspensão não ensejaria a exigência do imposto nos patamares relacionados no termo de responsabilidade, mas sim nos montantes calculados segundo a legislação vigente em 14/02/2014, data do “despacho para consumo”, em obediência ao artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966. Se, em vez de despachada para consumo a mercadoria ao amparo do regime, e cumprindo-o, fosse reexportada, não haveria necessidade de pagamento do imposto de importação, resolvendo-se a suspensão. E, por fim, mas sem esgotar as possibilidades de extinção da aplicação do regime, *v.g.*, mencionadas no artigo 367 do Regulamento Aduaneiro, se a mercadoria ao amparo do regime, e cumprindo-o, fosse transferida para outro regime, podendo até ter outro beneficiário, seria lavrado novo termo de responsabilidade, *v.g.*, em 21/02/2014, e, em caso de descumprimento desse novo regime, o imposto seria exigido considerando a legislação vigente em 21/02/2014. Não é necessário alongar-se nos exemplos para que seja perceptível que pode haver sucessivos deslocamentos da manifestação temporal da hipótese de incidência, segundo a legislação brasileira.

“*Sui generis*” essa “suspensão”, que, às vezes, resolve-se em desnecessidade de pagamento; às vezes, em exigência nos montantes originalmente registrados em termo; e, às vezes, em montantes diversos.

Muito se discutiu sobre o real sentido da palavra “suspensão” nas obras que buscaram identificar, no país, a natureza dos regimes aduaneiros denominados de “especiais”, pelo Título III do citado Decreto-Lei nº 37/1966, sendo o primeiro estudo detalhado sobre o tema realizado por LOPES FILHO, que defendeu haver efetiva

⁸⁴⁶ Nesse sentido o “matrimônio” entre a disposição do artigo 72 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o artigo 311 do Regulamento Aduaneiro, que dispõe, em relação aos regimes de importação, que: “No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime...”.

suspensão da exigibilidade do crédito tributário, concluindo que “... os elementos temporais da hipótese de incidência do Imposto de Importação são ficções, estabelecidas para fornecer certos graus de precisão jurídica...”, e que, “... surgindo, no processo de desenvolvimento da relação jurídica referente aos regimes suspensivos, um novo elemento temporal da hipótese de incidência, por consequência da ficção, desaparece o anterior”.⁸⁴⁷

Essa é uma, mas não a única forma de explicar o fenômeno. Por certo que, para alguém que sustente que o imposto incide apenas nas importações “para consumo”, não se deveria aqui falar de suspensão, ao menos em alguns casos, mas de **não incidência**. Nesse sentido, SOSA e CARLUCI.⁸⁴⁸

MEIRA encontrou ainda uma terceira forma de visualizar a situação, como **isenção condicional**, embora, em obra mais recente, tenha indicado haver não incidência, na linha defendida por SOSA e CARLUCI.⁸⁴⁹

⁸⁴⁷ **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 149. Antes de LOPES FILHO, S. O. LIMA já havia chegado à conclusão de que ocorre “... o fato gerador do imposto de importação mesmo nos casos de bens despachados para os regimes aduaneiros especiais, caso em que haverá suspensão do tributo”, e que “... se, em tais casos, não houvesse a ocorrência do fato gerador, nenhum sentido teria falar-se em suspensão do tributo” – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 55-56. E, posteriormente à obra de LOPES FILHO, seguindo linha diversa, mas que também leva à conclusão pelo uso do termo “suspensão”, FOLLONI, apesar de reconhecer que não há uma única natureza jurídica que possa ser aplicada a todos os regimes, sustentou que a admissão temporária implica “... suspensão da possibilidade de constituição do crédito tributário”, e, portanto, suspensa também seria sua exigibilidade – **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p.185 e 196.

⁸⁴⁸ SOSA afirma que “... dar aos regimes de ingressos temporários caráter tributariamente suspensivo é, com efeito, trazê-los ao campo da tributação, quando em verdade pareceria que muitos desses ingressos colocam-se aquém do fenômeno da imposição tributária. E isto pela singular razão que certas mercadorias ingressadas sob égide desses regimes não se destinam a consumo” (*sic*). Mas o mesmo autor, um dos precursores do estudo do Direito Aduaneiro no Brasil, registra a complexidade da matéria, e que a “suspensão” a que se refere a legislação deve ser compreendida dentro do contexto de controle aduaneiro, não estando abrigada nas hipóteses de suspensão relacionadas na codificação tributária, pelo que deveriam ser denominadas de “... suspensões aduaneiras...”, para distingui-las das “... suspensões tributárias propriamente ditas...”, concluindo que “... os regimes aduaneiros especiais podem ter ou não finalidade econômica, e ser ou não regimes tributariamente suspensivos” – **A Aduana e o Comércio...**, *op. cit.*, p. 149, 152-153 e 157. CARLUCI, outro pioneiro do Direito Aduaneiro brasileiro, também segue a linha de que os regimes podem ou não ser suspensivos, enquadrando-se em tal categoria somente o regime conhecido como “drawback”, na modalidade suspensão, sendo, para os demais, impróprio, o termo “suspensão”, pois “... não pode haver suspensão do que ainda não existiu, não ocorreu...”, tratando-se, o fenômeno, de não incidência – **Uma introdução...**, *op. cit.*, p. 467.

⁸⁴⁹ MEIRA sustentou, em obra derivada de sua dissertação de mestrado, em 2002, que “... os regimes aduaneiros especiais não constituem modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas se enquadram como isenções tributárias condicionais...”, de caráter resolutivo, à exceção do regime especial de “drawback”, na modalidade suspensão, no qual a condição é suspensiva, e o regime de “admissão temporária para utilização econômica”, no qual há uma redução tributária condicional – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 324-325. Tal entendimento foi endossado pela autora em 2005 – Regimes aduaneiros especiais e integração..., *op. cit.*, p. 356-357. No entanto, em livro resultante de sua tese de doutorado, em 2012, MEIRA afirmou que, nos regimes aduaneiros especiais, com exceção da admissão temporária para utilização econômica e

Em estudo anterior, de 2008, afirmamos que tanto a teoria da isenção condicional quanto a da suspensão, cada qual com alguns inconvenientes, são aptas a explicar o fenômeno, optando por adotar a suspensão, desde que bem aclarado seu conteúdo e que não se presta a todos os regimes existentes no país. Mas externamos, da mesma forma que já fizemos aqui, convicção de que o Brasil, com as sucessivas alterações legislativas efetuadas na última década, e com o advento do Código Aduaneiro do MERCOSUL, apesar dele ainda não estar em vigor, caminha para a teoria da importação “para consumo”, pela qual não incide o imposto de importação no caso de mercadorias que não ingressem no país, efetivamente, “para consumo”.⁸⁵⁰

Mas estamos a estudar a legislação vigente, ainda que se identifique o processo de mutação. E segundo a legislação vigente, a manifestação temporal da hipótese de incidência no regime de admissão temporária dá-se na data do registro da declaração de admissão, na qual deve ser firmado termo de responsabilidade, o que não impede que, em relação à mesma mercadoria, durante o cumprimento do regime, venha a ocorrer nova manifestação temporal, por exemplo, com o registro de declaração de importação para consumo ou com transferência para outro regime.⁸⁵¹

do “drawback”, “... não incide o imposto de importação por prescindir-se do elemento temporal...” – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 359-360. Esclareçamos, no entanto, que a autora adota conceito de isenção que torna compatíveis os posicionamentos externados nas três obras citadas, como se percebe do seguinte excerto da obra mais recente: “Entendemos que as regras isentivas não são destinadas ao legislador, não regulam seu trabalho, nem são limitações à sua competência tributária. Ao contrário, mediante regras isentivas, o legislador exerce a competência, decidindo expressamente em que casos não vai incidir um tributo” – *ibidem*, p. 205-206.

⁸⁵⁰ Afirmamos, na ocasião, que a **teoria da isenção** condicional, apesar de modificar o alcance das palavras escritas pelo legislador, ela o faz tendo em vista uma interpretação sistemática, buscando sanar as incompatibilidades internas do sistema, pressupondo que o Decreto-Lei nº 37/1966 criou, utilizando o termo “suspensão”, casos de isenção condicional, que se resolvem em exigência, na hipótese de descumprimento dos termos, limites e condições impostos para o regime, ou quando o beneficiário efetuar registro de declaração de importação para consumo da mercadoria admitida no regime aduaneiro especial, e que tal teoria aponta para uma reconstrução da legislação relativa à matéria, das normas de estatuta legal aos atos de hierarquia inferior, que seriam, em sua maior parte, ilegais, por concederem “isenções”. A **teoria da suspensão**, por sua vez, presta-se àqueles que, em apego à terminologia utilizada na legislação, nacional e internacional, pressupõem que o Decreto-Lei nº 37/1966 criou, sem ofensa ao sistema jurídico, nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, à margem das existentes no Código Tributário Nacional, suspensão essa que se resolve em exigência, no caso de descumprimento dos termos, limites e condições impostos para o regime, ou extinção do crédito tributário. Tal teoria tem o inconveniente de levar ao entendimento de que o legislador teria criado uma suspensão da exigibilidade tributária que, em regra, converte-se em extinção do crédito tributário, pois tal crédito só será exigido no caso excepcional de descumprimento do regime – **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 201-202.

⁸⁵¹ O “matrimônio” entre a disposição do artigo 72 do Decreto-Lei nº 37/1966 e o artigo 311 do Regulamento Aduaneiro, ao qual nos referimos linhas atrás, é reafirmado na norma procedimental de admissão temporária, a Instrução Normativa nº 1.600/2015, que, em seu artigo 11, § 1º, dispõe

E quando nos referimos às admissões temporárias, estamos a tratar também do regime denominado, no Brasil, de **REPEX**, que nada mais é do que uma admissão temporária com possibilidade de reexportação de mercadoria equivalente, situação que passou a ser permitida na própria admissão temporária brasileira, ainda que de forma restrita, com o advento do artigo 60 da Lei nº 10.833/2003.⁸⁵²

No entanto, no final do século passado, no artigo 79 da Lei nº 9.430/1996, o Brasil passou a prever um caso em que é possível, mesmo em uma admissão temporária, exigir tributos durante o período de aplicação do regime – “*Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional*”, remetendo-se ao regulamento a disciplina dos termos e condições para aplicação do regime.⁸⁵³

E o regulamento, não o “aduanheiro”, mas o veiculado pelo Decreto nº 2.889, de 21/12/1998, disciplinou a matéria, considerando como utilização econômica, em seu artigo 1º, a “... *destinação dos bens à prestação de serviços ou à produção de outros bens*”. E acrescentou, em seu artigo 5º, que, no caso de “... *extinção do regime mediante despacho dos bens para consumo...*”, o imposto de importação, entre outros, seria calculado “... *com base na legislação vigente à data em que o regime for extinto...*”, e cobrado “... *proporcionalmente ao prazo restante de vida útil*

que o termo de responsabilidade “... *será constituído na própria declaração de importação ou no documento que servir de base para a admissão no regime*”.

⁸⁵² O REPEX é definido, no artigo 463 do Regulamento Aduaneiro, como o regime aduanheiro especial que permite a importação de petróleo bruto e seus derivados, “... *com suspensão do pagamento dos impostos federais ... para posterior exportação, no mesmo estado em que foram importados*”, admitindo, no artigo 467, “... *o abastecimento interno, com o produto importado admitido no REPEX, no prazo de vigência do regime, desde que cumprido o compromisso de exportação, mediante a exportação de produto nacional em substituição àquele importado*”. Não se trata, então, o REPEX, de regime autônomo, mas de espécie de admissão temporária, como já asseveramos em estudos anteriores – Os regimes aduanheiros brasileiros e a Convenção..., *op. cit.*, p. 372; e **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 212-213.

⁸⁵³ Em verdade, a previsão legal para cobrar tributos em admissões temporárias para utilização econômica, no Brasil, veio com o artigo 107 da Medida Provisória nº 812, de 30/12/1994, convertida na Lei nº 8.981, de 20/01/1995, que, logo depois, foi revogado pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995. Os comandos legais foram, certamente, inspirados no Código Aduaneiro Europeu de 1992, que, em seu artigo 142, permitiu, no caso de ingressos temporários de mercadorias de propriedade estrangeira que não atendessem aos requisitos para concessão do regime de admissão temporária, que este fosse, ainda assim concedido, mas com pagamento parcial. Entretanto, no Brasil, a concessão foi restrita a hipóteses em que a mercadoria seja destinada à utilização econômica. E o fato de, no Brasil, praticamente toda a disciplina ser deixada a cargo de norma infralegal não passou ileso aos pertinentes comentários de FOLLONI, **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 197-199; e Raquel NOVAIS, Imposto de Importação, *in* SANTI (coord.), **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, p. 1079.

do bem". Preocupou-se, assim, apenas com um segundo despacho, de extinção da aplicação do regime, silenciando sobre o que ocorreria no primeiro.⁸⁵⁴

No entanto, restava vigente o Decreto-Lei nº 37/1966, no que concerne ao termo de responsabilidade a ser formalizado, para a parcela com exigibilidade suspensa, pelo que o Regulamento Aduaneiro de 2002, que revogou o Decreto nº 2.889/1998, entre outros, manteve o tratamento de suspensão parcial, na data de admissão no regime, mediante constituição do crédito no referido termo, em seu artigo 324, mantendo, ainda, a disposição relativa ao despacho para consumo referente à eventual extinção da aplicação do regime, em seu artigo 327. Passavam a existir, assim, paradoxalmente, duas manifestações temporais da hipótese de incidência do imposto de importação, para uma mesma mercadoria, havendo exigência de parcelas do imposto em cada uma delas.

Tal situação foi contornada no Regulamento Aduaneiro de 2009, que passou a afirmar, em seu artigo 375, que: "*No caso de extinção da aplicação do regime mediante despacho para consumo, os tributos originalmente devidos deverão ser recolhidos deduzido o montante já pago*". Passava a haver, então, somente uma manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto: a data de registro da declaração de admissão no regime, o que fez com que o mesmo regulamento, em seu artigo 73, IV, com a redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010, e com fundamento na matriz legal do regime, o artigo 79 da Lei nº 9.430/1996, externasse o entendimento de que a lei, ao dispor sobre essa modalidade de incidência do imposto de importação, teria excepcionado o disposto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, a ela anterior, criando nova manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto, distinta da data do registro da declaração de importação para consumo.

Nessa linha, a uma mercadoria admitida temporariamente para utilização econômica, no Brasil, é aplicável, para efeitos de incidência do imposto de importação – v.g., na determinação de alíquota, taxa de câmbio etc. – a legislação vigente na data de registro da declaração de admissão no regime, sendo irrelevante se, na data de eventual despacho para consumo tal legislação já tenha sido alterada.

⁸⁵⁴ Atualmente, considera-se utilização econômica, de acordo com o artigo 373, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto nº 8.010/2013, "... o emprego dos bens na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados a venda" (sic).

Tem-se, no caso, exigência parcial do imposto na data de registro da declaração de admissão e suspensão do pagamento do imposto em relação à parcela restante.⁸⁵⁵

O raciocínio empreendido na análise da admissão temporária para utilização econômica deve ser estendido ao regime aduaneiro especial denominado, no Brasil, de **REPETRO**, sendo que nele, a utilização econômica dispensa, temporariamente, o pagamento proporcional, por força de ato do Poder Executivo, com amparo no parágrafo único do artigo 79 da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 23/08/2001.⁸⁵⁶

Revele-se, por fim, que, nas admissões temporárias, a manifestação espacial da hipótese de incidência resume-se ao território aduaneiro, e, em regra, mais especificamente, à zona primária, por onde ingressam as mercadorias que

⁸⁵⁵ FOLLONI endossa que, na aplicação do regime, parte dos tributos é paga no momento do registro da declaração de importação – no caso, declaração de admissão no regime – e a outra parte “... *fica sem necessidade de pagamento imediato...*”, havendo incidência, mas com “... *suspensão de exigibilidade do crédito tributário com a concessão do regime*” – **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 199. MEIRA designa a operação como “... *redução condicional...*” – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 325; e, em estudo mais recente, afirma que “... *há incidência do imposto de importação (com redução), e o elemento temporal é o registro da declaração de admissão...*”, ainda que o bem não seja futuramente despachado para consumo – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 359-360. Também concorda com o entendimento de que a manifestação temporal se dá no momento do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica LEONARDO, em estudo específico sobre o tema – Admissão Temporária para Utilização Econômica e a Indevida Cobrança de ICMS-Importação, *in* TREVISAN (org.), **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**, p. 373.

⁸⁵⁶ A inclusão do parágrafo único no artigo 79 da Lei nº 9.430/1996, na 13ª edição da Medida Provisória nº 1.636, de 12/12/1997, já com o nº 1.753-13, de 14/12/1998, que desaguou na Medida Provisória nº 2.189-49/2001, vigente até os dias atuais por força da Emenda – “... *pior que o soneto...*” – Constitucional nº 32/2001, como diria VIEIRA, Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias..., *op. cit.*, p. 685-714 – trazendo, tal parágrafo adicionado, a possibilidade de o Poder Executivo excepcionar a cobrança na “admissão temporária para utilização econômica” de determinados bens, que foi objeto de pertinente crítica por MEIRA, **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 193-194; por FOLLONI, **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 198; e por LEONARDO, Admissão Temporária..., *op. cit.*, p. 366-367. De qualquer forma, uma semana após existir a previsão em Medida Provisória, o Poder Executivo apressou-se em dispensar a exigência de pagamento proporcional, no artigo 6º do Decreto nº 2.889/1998, para determinados bens, até 31/12/2001. Ainda em 1999, o Decreto nº 3.161, de 02/09, instituiu o REPETRO, com base no citado parágrafo único do artigo 79, permitindo a admissão temporária de bens relacionados ao “regime” até 31/12/2005, prazo prorrogado para 31/12/2007 pelo Decreto nº 3.787, de 11/04/2001. O Regulamento Aduaneiro de 2002, que revogou todos esses decretos, manteve a data terminal de 31/12/2007, mas acabou sendo modificado pelo Decreto nº 5.138, de 12/07/2004, que a alterou para 31/12/2020, prazo mantido no atual Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 376. O REPETRO, segundo o Regulamento Aduaneiro brasileiro, artigo 458, é o regime aduaneiro especial que permite, além da admissão temporária para utilização econômica sem pagamento proporcional, que nos interessa, no presente tópico, a “... *exportação sem que tenha ocorrido saída do território aduaneiro...*” para efeito de comprovação do adimplemento do regime de “drawback”, na modalidade de suspensão. Como já dissemos em outras oportunidades, o REPETRO não é efetivamente um regime, mas mera combinação entre dois regimes aduaneiros especiais e outros benefícios existentes – Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção..., *op. cit.*, p. 372; e **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 195.

passam por um despacho de admissão no regime, sendo, eventualmente, em momento posterior, despachadas para consumo.

5.2.3.2 Aperfeiçoamentos Ativos

A designação “aperfeiçoamentos ativos” abrange dois regimes aduaneiros especiais brasileiros, originalmente constantes no Decreto-Lei nº 37/1966, um deles conhecido como “*drawback*-suspensão” (artigo 78), e o outro designado como “entrepasto industrial” (artigo 89). No entanto, com o passar do tempo, foram criados outros regimes que poderiam ser enquadrados, ao menos, parcialmente, na categoria de “aperfeiçoamentos ativos”. São eles: (a) o regime aduaneiro aplicado em áreas especiais, inicialmente classificado como atípico, da Zona Franca de Manaus, previsto no Decreto-Lei nº 288, de 28/02/1967; (b) o regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, criado, originalmente, pela Portaria MF nº 43, de 14/03/1990; e (c) o entreposto aduaneiro, após as alterações promovidas no artigo 19 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.⁸⁵⁷

O regime denominado, no Brasil, de “**admissão temporária para aperfeiçoamento ativo**”, é, atualmente, disciplinado nos artigos 380 a 382 do Regulamento Aduaneiro, e representa uma ínfima porção do que se pode denominar, internacionalmente, de “aperfeiçoamento ativo”, pois, a exemplo do que já comentamos em relação à “exportação temporária para aperfeiçoamento passivo”, no tópico 5.2.2.4, que corresponde à sua simetria, o regime acabou restrito a operações de conserto, reparo ou restauração e a industrializações “na própria mercadoria importada”, não a industrializações “utilizando a mercadoria importada” na fabricação de produto final. Daí se falar, na própria definição do regime – artigo

⁸⁵⁷ Poderíamos incluir na listagem ainda o REPETRO, já analisado no tópico anterior, e que permite uma combinação entre regimes, que inclui o “*drawback*-suspensão” seguido de “exportação sem saída” da mercadoria, mas entendemos que tal combinação não afeta a substância do “*drawback*-suspensão” no que diz respeito à incidência do imposto de importação, mas somente na forma de adimplemento do regime. Assim, tudo o que expusermos, aqui, sobre o “*drawback*-suspensão”, aplica-se ao REPETRO, exceto a necessidade de saída física da mercadoria do país, ao final; da mesma forma pela qual tudo o que dissemos sobre “admissão temporária para utilização econômica”, no tópico anterior, aplicava-se ao REPETRO, exceto a necessidade de pagamento proporcional.

380 do Regulamento Aduaneiro – em “... *posterior reexportação...*” e não exportação.⁸⁵⁸

O **entrepasto aduaneiro**, por sua vez, sempre teve vocação de depósito, sendo destinado à armazenagem de mercadoria estrangeira, no aguardo de despacho para consumo, como veremos no tópico 5.2.3.4.⁸⁵⁹ Mas a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 permitiu ao Poder Executivo estabelecer as “... *industrializações admitidas...*” no regime, tarefa que foi atribuída à Secretaria da Receita Federal, pelo Regulamento Aduaneiro de 2002, artigo 370. A norma procedimental, IN SRF nº 241/2002, por seu turno, restringiu o regime a determinadas operações de industrialização, relacionadas em seu artigo 18.⁸⁶⁰

Tanto no entreposto aduaneiro, na modalidade de industrialização, quanto na admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, há um despacho de admissão no regime, com constituição dos créditos suspensos em termo de responsabilidade. Assim, a manifestação temporal da hipótese de incidência dá-se, para ambos os casos, na data de admissão no regime. Embora não seja a principal finalidade dos regimes, pode haver, em ambos, um posterior despacho para consumo, que, ocorrido, deslocará a manifestação temporal da hipótese de incidência para o momento do registro da declaração de importação definitiva para consumo.

⁸⁵⁸ “Artigo 380. O regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o que permite o ingresso, para permanência temporária no País, com suspensão do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação”. O § 1º do artigo 380 revela quais as operações que são entendidas como “aperfeiçoamento ativo”, para efeitos do regime: (a) operações de industrialização relativas ao beneficiamento, à montagem, à renovação, ao recondicionamento, ao acondicionamento ou ao reacondicionamento aplicadas ao próprio bem; e (b) o conserto, o reparo, ou a restauração de bens estrangeiros. Em relação ao emprego da terminologia “reexportação”, em vez de “exportação”, cabem as mesmas observações que fizemos no tópico 5.2.2.4, p. 378-379, quando da utilização dos termos “reimportação” e “importação”.

⁸⁵⁹ Tópico 5.2.3.4, p. 396-403.

⁸⁶⁰ São operações de industrialização autorizadas, segundo o artigo 18, já com as alterações efetuadas pela IN SRF nº 1.444, de 13/02/2014: (a) acondicionamento ou reacondicionamento; (b) montagem; (c) beneficiamento; (d) recondicionamento de: (d1) partes, peças e outros materiais de reposição, manutenção ou reparo de aeronaves, e de equipamentos e instrumentos de uso aeronáutico; e (d2) máquinas ou equipamentos mecânicos, eletromecânicos, eletrônicos ou de informática, identificáveis por número de série, importados, para serem submetidos a serviço de recondicionamento, manutenção ou reparo, no próprio recinto alfandegado, com posterior retorno ao exterior; e (e) transformação, nos casos de: (e1) preparo de alimentos para consumo a bordo de aeronaves e embarcações utilizadas no transporte comercial internacional ou destinados à exportação; e (e2) esmagamento de grãos de cereais e sementes para produção de óleo, farelo ou outros subprodutos destinados à exportação. Além das operações de industrialização permitidas na referida Instrução Normativa, foram ainda autorizadas outras, na IN SRF nº 513, de 21/02/2005, relativas a “... *bens destinados à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratadas por empresas sediadas no exterior*”, com fundamento adicional nos artigos 62 e 92 da Lei nº 10.833/2003.

Quando afirmamos que a vocação do entreposto aduaneiro é de armazenagem, temos a consciência de que o Decreto-Lei nº 37/1966 havia concebido um regime denominado de “entreposto industrial”, específico para as hipóteses de industrialização.⁸⁶¹

E o entreposto industrial, adequado à modernização tecnológica, deu origem, no Brasil, ao “**entreposto industrial sob controle informatizado**” – RECOF, com fundamento no artigo 89 do Decreto-Lei nº 37/1966, e definido, no artigo 420 do Regulamento Aduaneiro, como o regime aduaneiro especial que permite às empresas importar, “... *com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação...*” (sic), podendo, parte da mercadoria, no estado em que foi importada, ou após industrialização, ser despachada para consumo.⁸⁶²

⁸⁶¹ Como se percebe pela leitura deste tópico, e do anterior, 5.2.3.1, p. 380-386, diversos dos regimes criados, no Brasil – e várias das alterações/deturpações efetuadas nos regimes existentes – seriam poupados se o legislador utilizasse os instrumentos de estatura legal já disponíveis na legislação aduaneira nacional, em vez de “reinventar a roda”. Ocorre que, lamentavelmente, no afã de poder nomear um novo regime, ou de atender a pedidos de segmentos específicos, que desejam ver suas digitais no nome do regime, acaba-se por criar um emaranhado de regimes que só existem no Brasil, dificultando a participação em blocos regionais e o próprio processo de negociação de acordos. Ademais, o legislador acaba por criar tantos regimes – e falamos, aqui, não só dos regimes aduaneiros especiais, mas também, e principalmente, dos regimes que tratam de suspensão de tributos internos incidentes na importação, como os descritos nos artigos 261 a 292 do Regulamento Aduaneiro – que corre o risco de esquecer quais os regimes existentes, situação trágica ocorrida durante os preparativos para a Copa do Mundo de 2014, quando a Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010 instituiu o RECOM – “Regime Especial de Tributação para construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios de futebol”, esquecendo-se que outra Medida Provisória, eternamente vigente até que norma de estatura legal a revogue, de nº 2.189-49/2001, já havia criado o RECOM – “Regime aduaneiro especial relativamente à importação ... de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior”. Para minimizar a vergonha, na conversão da Medida Provisória nº 497/2010 na Lei nº 12.350/2010, o nome do regime para os estádios foi mantido, mas a sigla alterada para “RECOPA”. Como nossa linha mestra, neste estudo, é a internacionalização da disciplina do imposto de importação, em um contexto maior, de internacionalização da disciplina do próprio comércio exterior, não podíamos deixar de registrar, ainda que de forma escondida, sem negritos nem destaques, nesta nota de rodapé, longe dos holofotes, a crítica à vontade quase que irrefreável que os governos – quaisquer que sejam – possuem, de apor nomes novos em coisas tradicionais, ocasionando falta de uniformidade e confusão. Não há nenhum regime aduaneiro especial, no Brasil, que não possa ser amoldado às denominações internacionais existentes nas principais convenções sobre o tema. E todos os regimes sobre os quais estamos a tratar, neste tópico, sem exceção, seriam corretamente denominados, e reconhecidos internacionalmente, se adotada a nomenclatura presente na Convenção de Quioto Revisada, em seu Anexo Específico “F”: “Aperfeiçoamento Ativo” – ou “*Inward Processing*”/“*Perfectionnement Actif*”, nos idiomas autênticos, inglês e francês.

⁸⁶² O “entreposto industrial” existiu, exatamente com esse nome, até 2002, quando passou a ser disciplinado apenas na modalidade “sob controle informatizado”, como RECOF – artigos 372 a 380 do Regulamento Aduaneiro de 2002, sendo canceladas as habilitações existentes para o entreposto industrial “puro”, conforme artigo 726 de tal regulamento. No entanto, cabe advertir que

À diferença dos demais regimes sobre os quais tratamos anteriormente, o RECOF, fundamentado no “entrepoto industrial”, não envolve a constituição das obrigações tributárias em termo de responsabilidade, por disposição expressa do artigo 71 do Decreto-Lei nº 37/1966, em qualquer de suas redações. E apesar de ser um regime no qual mercadorias são importadas para emprego na fabricação de produtos finais que serão exportados, ou, residualmente, destinados ao mercado interno, a admissão de mercadorias no regime não é considerada, historicamente, um “despacho para consumo”.

A título de comparação, veja-se que o regime que se denomina, no Brasil, de “**drawback-suspensão**”, é definido no artigo 78, II, do Decreto-Lei nº 37/1966 como o que permite “... *suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada*”.⁸⁶³

E o artigo 89 do mesmo Decreto-Lei nº 37/1966, fundamento dos entrepostos industriais, inclusive do RECOF, dispõe que o regime permite à empresa “... *que importe mercadoria na conformidade dos regimes previstos no art. 78, transformá-la, sob controle aduaneiro, em produtos destinados a exportação e, se for o caso, também ao mercado interno*” (sic). Apesar de a menção ser a todo o artigo 78, o entreposto industrial acabou sendo disciplinado só na hipótese do inciso II – suspensão.

Indubitável, pelo exposto, que os regimes denominados, no Brasil, e só no Brasil, de “drawback-suspensão” e de RECOF, nascem de um mesmo comando normativo de estatura legal, sendo que o RECOF apresenta, como elementos distintivos, somente a ausência de termo de responsabilidade e a possibilidade de

o RECOF não foi originalmente criado com base no “entrepoto industrial”, tendo com tal regime convivido de 1997 a 2002. O Decreto nº 2.412, de 03/12/1997, que instituiu o RECOF, invocou como fundamento a competência residual para criar regimes prevista no artigo 93 do Decreto-Lei nº 37/1966, já na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988.

⁸⁶³ Como adiantado no tópico 5.2.1.5, p. 348-351, o que se conhece, no Brasil, como “drawback-suspensão”, ou mesmo “drawback-isenção”, não significa “drawback” em nenhum outro lugar do mundo, nem naqueles dos quais se origina a expressão, em inglês. O “drawback” já era tratado, na célebre “Riqueza das Nações”, de Adam Smith, de 1776, tendo, o economista, dedicado a ele o Capítulo IV do Livro IV da obra. Desde aquela época, o “drawback” já representava uma devolução ou restituição, como o próprio nome sugere, dos direitos de importação pagos em relação à mercadoria que foi utilizada na fabricação de produto exportado. Após a exportação, a empresa solicita o benefício, que equivale ao que se conhece no Brasil como “drawback-restituição”, e, em todo o restante do mundo, como “drawback”.

destinar parte das mercadorias estrangeiras, ou produtos finais, ao mercado interno.⁸⁶⁴

Procedimentalmente, a principal diferença é relacionada, como exposto, a ser o “*drawback-suspensão*” considerado um “despacho para consumo”, enquanto o RECOF é tratado como um “despacho de admissão em regime”, que pode ser sucedido, posteriormente, por um “despacho para consumo”.⁸⁶⁵

A ausência de tratamento como “despacho para consumo”, em relação ao entreposto industrial, precursor do RECOF, despertou críticas de SOSA, para quem a industrialização “... *pressupõe que o ingresso da mercadoria deu-se a título definitivo, ou seja, a consumo...*” (*sic*), havendo equívoco na existência de um despacho prévio de “admissão”, reservado o despacho para consumo “... *apenas quando as mercadorias se destinem ao mercado interno...*”, pois o conceito de “... *mercado interno...*” já inclui o estabelecimento onde se realizará a industrialização.⁸⁶⁶

Toca-se, assim, no ponto nevrálgico da discussão, porque, ficando ao alvedrio do legislador infralegal dizer o que é e o que não é “despacho para consumo”, diante de situações semelhantes, afetada fica a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação.

Em outras palavras, sendo, o ingresso de mercadoria, no entreposto industrial, hoje sob controle informatizado, um “despacho para consumo”, como defende um dos pioneiros do Direito Aduaneiro brasileiro, a manifestação temporal da hipótese de incidência dar-se-ia na data do registro da declaração de ingresso no

⁸⁶⁴ Tais distinções vieram a ser acentuadas, com o passar do tempo, principalmente após a concessão de cada um desses regimes ficar a cargo de órgãos, e até de ministérios diferentes, que passaram a regular procedimentos e a dar novas roupagens aos regimes. O “*drawback-suspensão*” é, atualmente, concedido pela Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, e disciplinado, procedimentalmente, pela Portaria SECEX nº 23, de 14/07/2011, tendo recebido a roupagem de “*drawback-suspensão integrado*”, que nada mais é do que a combinação do “*drawback-suspensão*” com a possibilidade de utilização também de mercadorias nacionais, com suspensão relativa a tributos internos, no processo de industrialização para exportação. O RECOF, por seu turno, é concedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, do Ministério da Fazenda – MF, e atende, hoje, aos ditames procedimentais estabelecidos na IN RFB nº 1.291/2012, e, em nova roupagem, denominado de “*Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital – RECOF-SPED*”, pela IN RFB nº 1.612, de 27/01/2016.

⁸⁶⁵ De início, até havia outras diferenças, como a necessidade de o então denominado “entreposto industrial” ser operado dentro do estabelecimento da empresa, o que pode ter sido a motivação para a dispensa de “termo de responsabilidade”, ao lado do fato de o entreposto operar em recintos alfandegados de uso privativo das empresas, que respondiam como depositárias das mercadorias. Entretanto, com o advento do controle informatizado, tornou-se menos importante o controle físico das mercadorias ao amparo do regime.

⁸⁶⁶ **Comentários à Lei Aduaneira...**, *op. cit.*, p. 293.

regime “definitivo”, observando-se a legislação em tal data aplicável, conforme o multicitado artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966; havendo suspensão, condicionada ao cumprimento do regime, ou seja, à industrialização com posterior exportação do produto obtido ou sua destinação residual ao mercado interno, nos percentuais fixados na concessão.⁸⁶⁷

É o que ocorre no “*drawback-suspensão*” brasileiro, para o qual a manifestação temporal da hipótese de incidência se dá já na admissão no regime, que é considerada um despacho para consumo, restando o imposto de importação com exigibilidade suspensa enquanto cumprido o regime, e sendo exigido com observância da legislação aplicável na data da declaração já registrada, em caso de descumprimento.⁸⁶⁸

No entanto, sendo o entreposto industrial, hoje sob controle informatizado, um simples despacho de admissão em regime, entendemos que é na data de admissão que se manifesta temporalmente, em um primeiro momento, a hipótese de incidência, havendo suspensão da exigibilidade do imposto de importação por força de disposição de estatuta legal, ainda que ausente o termo de responsabilidade, na

⁸⁶⁷ A concessão do entreposto industrial – em verdade, habilitação ao entreposto industrial, para utilizar a terminologia presente nas normas infralegais que regem a matéria – dava-se, originalmente, a cada empresa/processo industrial, e o regime era pouco utilizado, cabendo destacar que, ao final de 1992, havia apenas cinco entrepostos industriais no Brasil, conforme anexo do Ato Declaratório COANA nº 377, de 09/12/1992, cada qual recebendo um código de recinto alfandegado, sendo privativo da empresa habilitada. E também os percentuais de eventual destinação dos produtos finais ao mercado interno eram fixados a cada habilitação, assim como as regras específicas da concessão, de forma semelhante ao que ocorre nos atos concessórios de “*drawback-suspensão*”. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Ato Declaratório do Coordenador do Sistema Aduaneiro nº 207, de 25/07/1990, que habilita uma dessas cinco empresas a operar o regime, e determina que deve ser exportada “... a totalidade da produção obtida com as mercadorias admitidas no regime”. Na atualização das condições de habilitação de outra dessas cinco empresas, pelo Ato Declaratório do Coordenador do Sistema Aduaneiro nº 419, de 21/12/1990, estabelece-se que a empresa deve exportar “... no mínimo, 40% da produção obtida com as mercadorias admitidas no regime”. Somente passou a haver efetiva uniformidade nos percentuais com o advento do RECOF, no qual, a norma que regula o regime já os estabelece, a todos os habilitados. Atualmente, a manutenção do RECOF está condicionada, em regra, à aplicação anual, na produção dos bens industrializados, de pelo menos 80% das mercadorias estrangeiras admitidas no regime, conforme artigo 6º, II, das Instruções Normativas RFB nº 1.291/2012 e nº 1.612/2016.

⁸⁶⁸ Por isso, mesmo os autores que defendem haver não incidência do imposto de importação no caso de regimes temporários, admitem que o “*drawback-suspensão*” brasileiro seria, efetivamente, um caso de suspensão – SOSA, **A Aduana e o Comércio**..., *op. cit.*, p. 153; CARLUCI, **Uma introdução**..., *op. cit.*, p. 467; e MEIRA, **Tributos sobre**..., *op. cit.*, p. 359-360. Há que destacar, em adição, que a legislação brasileira passou, gradativamente, a contemplar submodalidades de “*drawback-suspensão*”, para as quais se permite que a mercadoria acabe não sendo exportada, ou seja considerada exportada “... sem saída...”, sem que isso implique exigência do imposto de importação – v.g., o chamado “*drawback* para embarcação”, o “*drawback* para fornecimento no mercado interno”, em virtude de licitação internacional, ou o REPETRO. Tendo em vista ser considerada a admissão no “*drawback-suspensão*” como um “despacho para consumo”, essas submodalidades sim é que poderiam ser encaradas, “*a priori*”, como casos de isenção.

linha que o Regulamento Aduaneiro seguiu, em seu artigo 311. Em relação à manifestação, no segundo momento, de “despacho para consumo”, resta claro que se dá quando do registro da declaração de importação correspondente.⁸⁶⁹

Esclarecidas as semelhanças, e diferenças, entre os regimes conhecidos no Brasil como “*drawback*-suspensão” e RECOF, e reconhecendo-se que, no país, por força de entendimentos e disposições infralegais, atribui-se diferente tratamento a situações que são fundamentadas em um mesmo dispositivo legal – artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/1966 – apresenta-se como reclamo necessário a uniformização de procedimentos, buscando maior coerência no sistema jurídico aduaneiro.

E a falta de uniformidade afeta, de forma semelhante, as admissões de mercadorias para industrialização, na Zona Franca de Manaus, regime aduaneiro aplicado em área especial, disciplinado nos artigos 504 a 523 do Regulamento Aduaneiro – com posterior exportação ou destinação ao restante do território aduaneiro, denominada de “internação”.

Sobre o regime, há que mencionar, preliminarmente, que é o único deste tópico referente a “aperfeiçoamentos ativos” a tolerar coordenada específica, na manifestação espacial da hipótese de incidência, que, em vez do território aduaneiro, seria exatamente a área da Zona Franca de Manaus.

Na Zona Franca de Manaus, as mercadorias ingressam, quer se destinem a consumo interno ou a industrialização, com isenção do imposto de importação, conforme artigo 3º do Decreto-Lei nº 288/1967, exceto para armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, entre outros.

O tratamento de isenção condicional é adequado às mercadorias que sejam despachadas “para consumo” e não devam sair da ZFM, aplicando-se o disposto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, no que atine à manifestação temporal da hipótese de incidência, no caso de descumprimento das condições para fruição da isenção. No caso de mercadorias que ingressaram para industrialização, no entanto, a isenção condicional não parece ser, efetivamente, o tratamento aplicável, visto que, de antemão, o destino final esperado para a mercadoria não é a Zona Franca de Manaus, mas o exterior, mediante exportação, ou o restante do território

⁸⁶⁹ A declaração de importação para consumo, no RECOF, pode ser registrada até o décimo dia do mês subsequente ao da destinação para o mercado interno, conforme o artigo 37 da IN RFB nº 1.291/2012, alargado para o décimo quinto dia do mês subsequente, no RECOF-SPED, pelo artigo 27 da IN RFB nº 1.612/2016. Representa, tal postergação, para apresentação da declaração de importação para consumo, um exemplo do que dissemos que o legislador infralegal acaba por fazer, diante da abertura do comando do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966.

aduanheiro, via “internação”. Reveste-se, então, o regime, de características semelhantes ao entreposto industrial, no qual se trata de suspensão.⁸⁷⁰

A declaração de despacho para consumo, denominada de “declaração de nacionalização”, no entreposto industrial, recebe, na saída da Zona Franca de Manaus para o restante do território aduanheiro, o nome de “Declaração para Controle de Internação” (DCI), e ganha algumas peculiaridades, como a redução do imposto de importação. E a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto dá-se, nesse segundo momento, com o registro da DCI, em atendimento ao sempre lembrado artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966.⁸⁷¹

Pelo exposto, percebe-se que os regimes de “aperfeiçoamento ativo” são os que mais demandam uniformização, no Brasil, principalmente no que tange à manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, para que não fique tão importante tema excessivamente à mercê de atos infralegais.

5.2.3.3 Trânsitos aduanheiros

Na categoria de “trânsitos aduanheiros”, existe um único regime, no Brasil, exatamente denominado de “trânsito aduanheiro”, e disciplinado nos artigos 315 a 352 do Regulamento Aduaneiro, com fundamento nos artigos 73 e 74 do Decreto-Lei nº 37/1966.

O regime de trânsito aduanheiro, conforme o artigo 315 do Regulamento Aduaneiro, “... *permite o transporte de mercadoria, sob controle aduanheiro, de um ponto a outro do território aduanheiro, com suspensão do pagamento de tributos*”.

A designação “trânsito aduanheiro” é centenária, no país, estando presente, o regime, em nossa legislação, ainda na Nova Consolidação das Leis das Alfândegas

⁸⁷⁰ Crê-se que não foi utilizada a suspensão, no regime, pelo simples fato de ele não ter sido criado no contexto do Decreto-Lei nº 37/1966. Mas a semelhança com o entreposto industrial, ainda mais em sua feição antiga, é grande. E dentro da área, foi ainda criado o regime de “Entrepósito Internacional da Zona Franca de Manaus” (EIZOF), disciplinado nos artigos 520 a 523 do Regulamento Aduaneiro, e assemelhado ao entreposto aduanheiro, sobre o qual trataremos no tópico 5.2.3.4, p. 396-397. O EIZOF expressamente estabelece “suspensão” na armazenagem de mercadorias importadas destinadas, v.g., a posterior industrialização na Zona Franca de Manaus.

⁸⁷¹ A redução obedece a coeficiente vinculado ao atendimento do processo produtivo básico, estabelecido para a posição do produto na Nomenclatura Comum do MERCOSUL. A DCI, hoje, é regulada, procedimentalmente, na IN SRF nº 242, de 08/11/2002, na qual se percebe mais um ponto em comum com a nacionalização do entreposto industrial: a postergação da data de registro. Segundo o artigo 6º do ato infralegal, a DCI pode, em procedimento simplificado, para empresas habilitadas, “... *ser registrada, no SISCOEX, entre o primeiro e o décimo dia do mês subsequente ao da realização da internação*”. E o artigo 16 do mesmo ato endossa que “... *para fins de cálculo dos tributos incidentes na internação de mercadorias, serão utilizadas a taxa de câmbio e as alíquotas vigentes na data de registro da DCI*”.

e Mesas de Renda, de 1894, nos artigos 272 e 541. E também é esse o nome utilizado, internacionalmente, para o regime, como atesta a Convenção de Quioto Revisada, no Capítulo 1 de seu Anexo Específico “E”. Eis um exemplo de regime com nomenclatura mundialmente uniforme, sem invenções locais nem inovações terminológicas substanciais.

No máximo a terminologia local encarrega-se de categorizar os tipos de trânsito aduaneiro, que, no Brasil, resumem-se, na importação, aos trânsitos: (a) de entrada: “... *transporte de mercadoria procedente do exterior, do ponto de descarga no território aduaneiro até o ponto onde deva ocorrer outro despacho...*” (sic), ou “... *transporte, pelo território aduaneiro, de mercadoria procedente do exterior, conduzida em veículo em viagem internacional até o ponto em que se verificar a descarga*” (sic); (b) nacional: “... *o transporte de mercadoria estrangeira de um recinto alfandegado situado na zona secundária a outro*”; e (c) de passagem: “... *a passagem, pelo território aduaneiro, de mercadoria procedente do exterior e a ele destinada*”.⁸⁷²

A utilidade prática do regime, na importação, é permitir posterior despacho de importação, para consumo ou não, com mercadorias estrangeiras, sem que tal despacho tenha que ser efetuado no porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado por onde, em regra, ingressou, a mercadoria, no território aduaneiro, ou, no caso de trânsito de passagem, possibilitar um despacho para consumo em outro país.⁸⁷³

⁸⁷² Os excertos transcritos são, respectivamente, dos incisos I, VI, IV e V, do artigo 318 do Regulamento Aduaneiro. A norma procedimental que disciplina o regime é a IN SRF nº 248, de 27/11/2002, de onde retiramos as denominações, no miniglossário constante do artigo 4º, XII, XIII e XIV.

⁸⁷³ Não há limite quantitativo para as operações de trânsito. Uma mercadoria pode, por exemplo, seguir em trânsito do Porto de Paranaguá, local de chegada, para um porto seco, em Curitiba – trânsito de entrada; e, dias depois, seguir em um novo trânsito do porto seco de Curitiba para o porto seco de Foz do Iguaçu – trânsito nacional. O limitador, por certo, será o custo de tais transportes, que pode não compensar a economia que, eventualmente, far-se-á, com despesas de armazenagem. Deve-se recordar, contudo, o limite de permanência da mercadoria em “depósito temporário”, de 90 dias, em zona primária, e de 120 dias, em zona secundária. Sobre as mercadorias ingressadas no país, que seguem para o exterior, em trânsito de passagem, que SOUZA chega a arrolar como “... *o caso mais comum de entrada de bens no país que não configura fato imponible do imposto de importação*” – **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 34 – endossamos o posicionamento de LOPES FILHO, no sentido de que, se a mercadoria em trânsito não chegar a seu destino, é irrelevante que o trânsito seja “de passagem” – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 104-105. Ademais, também reforça tal posicionamento o advento da Lei nº 10.833/2003, que deu nova redação ao artigo 1º, § 4º, II, do Decreto-Lei nº 37/1966, estabelecendo que não incide o imposto de importação sobre mercadoria estrangeira “... *em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída*”.

Não há nem sombra de dúvidas, então, de que o regime de trânsito aduaneiro é temporário, e pressupõe um posterior despacho, que pode ser para consumo. E sob o aspecto da incidência, o trânsito é o regime regulado de forma mais explícita pelo Decreto-Lei nº 37/1966, que revela a manifestação temporal da hipótese de incidência em seu artigo 74, § 1º: *“A mercadoria cuja chegada ao destino não for comprovada ficará sujeita aos tributos vigentes na data da assinatura do termo de responsabilidade”*. E o artigo 337 do Regulamento Aduaneiro estabelece que as obrigações tributárias relativas à mercadoria ao amparo do regime *“... serão constituídas em termo de responsabilidade firmado na data do registro da declaração de admissão no regime”*.

Assim, a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, no regime de trânsito aduaneiro, dá-se na data de registro da declaração de admissão.

Em relação à manifestação espacial, mantém-se a regra, quanto aos regimes aduaneiros especiais, atrelada ao território aduaneiro.

5.2.3.4 Depósitos aduaneiros

Na categoria de “depósitos aduaneiros”, incluímos todos os regimes aduaneiros especiais brasileiros destinados à armazenagem de mercadorias até que ocorra despacho posterior, que pode ou não ser para consumo. O principal deles é o entreposto aduaneiro, sendo que os demais “depósitos” poderiam muito bem constituir subespécies do entreposto aduaneiro: o depósito especial, o depósito afiançado, o depósito franco e a loja franca.⁸⁷⁴

O entreposto aduaneiro, como dissemos, é o legítimo “depósito aduaneiro”, na acepção dada pela Convenção de Quioto Revisada, no Capítulo 1 do Anexo Específico “D”, e, a exemplo do trânsito aduaneiro, também é consagrado na legislação brasileira desde o tempo da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Renda, de 1894, nos artigos 196 a 245. No século passado, o Decreto-

⁸⁷⁴ MEIRA também classifica os regimes que aqui relacionamos, entre outros, como submodalidades de “entreposto aduaneiro” – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 229-230. Dos “outros” regimes relacionados por MEIRA, convém destacar que entendemos o “Depósito de Loja Franca” (DELOF) como inserido no regime de Loja Franca, e o “Entreposto Internacional da Zona Franca de Manaus” (EIZOF), como inserido no regime de Zona Franca de Manaus, e que não trouxemos, aqui, o Depósito Alfandegado Certificado, por tratar de regime de exportação. Por fim, o regime de Depósito Aduaneiro de Distribuição foi extinto pelo Regulamento Aduaneiro de 2002, e o regime de “Depósito Especial Alfandegado” passou a ser denominado somente de “Depósito Especial”.

Lei nº 37/1966 chegou a disciplinar o regime, em seus artigos 79 a 88, mas o capítulo todo relativo ao tema foi revogado pelo Decreto-Lei nº 1.455/1976, que passou a regular o entreposto, em seus artigos 16 a 19, admitindo a aplicação subsidiária das demais disposições existentes no Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 20.

Já no Século XXI, a Medida “nem um pouco” Provisória nº 2.158-35/2001, vigente até hoje, por força da Emenda Constitucional nº 32/2001, deu nova redação a praticamente todos os dispositivos, do artigo 16 ao 19 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, trazendo os primeiros alargamentos do entreposto, como as permissões para industrialização.⁸⁷⁵

Mas, no presente tópico, ficaremos limitados ao entreposto como regime de armazenamento, na importação, e entendemos que, até os dias atuais, a principal função do regime ainda é essa, como se percebe pela definição, no artigo 404 do Regulamento Aduaneiro, de **entreposto aduaneiro**, na importação, como o regime “... *que permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento...*” do imposto de importação, entre outros tributos.⁸⁷⁶

Da mesma forma que o trânsito aduaneiro, resta, aqui, flagrante que um regime que permite mera armazenagem de mercadoria estrangeira, na importação, sob controle aduaneiro, jamais pode ser considerado um regime definitivo, ou “para consumo”.

Há, então, no entreposto aduaneiro, um despacho de admissão no regime, permitindo que a mercadoria permaneça por até um ano, admitida uma prorrogação ordinária, desde que não se ultrapasse, no total, o período de dois anos da admissão; sendo permitida, ainda, em situações especiais, uma nova prorrogação, respeitado o limite máximo de três anos. Ao final do regime, a mercadoria ainda tem um prazo “extra” de quarenta e cinco dias para que seja despachada para consumo;

⁸⁷⁵ Sobre industrialização, inclusive no regime de entreposto aduaneiro, tratamos no tópico 5.2.3.2, p. 387-394.

⁸⁷⁶ As funções adicionais do regime são trazidas no artigo 405 do Regulamento Aduaneiro, atreladas à permanência de mercadoria em: (a) feira, congresso, mostra ou evento semelhante, realizado em recinto de uso privativo, previamente alfandegado; (b) instalações portuárias; (c) plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País; e (d) estaleiros navais ou outras instalações industriais localizadas à beira-mar, destinadas à construção de estruturas marítimas, plataformas de petróleo e módulos para plataformas.

reexportada, se importada sem cobertura cambial; exportada, se importada com cobertura cambial; ou transferida para outro regime.⁸⁷⁷

A principal utilidade do regime é revelada na possibilidade de que a mercadoria armazenada seja despachada para consumo parceladamente, e até por sujeitos diferentes daquele que a entrepostou, caso o entreposto seja sem cobertura cambial.⁸⁷⁸

Assim, a data de admissão da mercadoria no regime opera como manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, havendo suspensão da exigibilidade até eventual providência ulterior. Sendo a providência o despacho para consumo, ainda que parcial, revela-se, para a parcela de mercadoria afetada, a ocorrência de nova manifestação temporal da hipótese de incidência, de acordo com o já conhecido artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966. Reexportada a mercadoria, providência que também se pode estender a apenas parte das mercadorias entrepostadas, extingue-se o crédito tributário correspondente. E, por fim, extraviada a mercadoria – pois, descumprir um regime de armazenagem é não armazenar, é extraviar a mercadoria armazenada – o crédito é exigido, remetendo-se à data da declaração de admissão, que originou a suspensão.

Não difere, o entreposto aduaneiro, então, do tratamento que atribuímos ao trânsito aduaneiro, nem na manifestação espacial, que continua estendida ao território aduaneiro, nem na manifestação temporal da hipótese de incidência. O que muda, de um para outro, basicamente, é quem detém a custódia da mercadoria – no trânsito, o transportador, e no entreposto, o depositário – e se ela permanecerá parada, no entreposto, ou em movimento, em trânsito.

E o que concluímos, em relação ao entreposto aduaneiro, vale para os demais regimes aduaneiros especiais brasileiros que consideramos “depósitos

⁸⁷⁷ Conforme artigos 407 a 409 do Regulamento Aduaneiro. Procedimentalmente, o regime é disciplinado na IN SRF nº 241, de 06/11/2002.

⁸⁷⁸ Um exemplo clássico do regime, na modalidade sem cobertura cambial, é o da empresa que entreposta, no mês de abril, 1.000.000 lâmpadas de natal, buscando vendê-las, no mercado nacional, ao longo do ano. Vendidas 300.000 lâmpadas à empresa “A”, em setembro, a ela incumbe o registro da declaração de importação para consumo, na qualidade de “adquirente de mercadoria em entreposto”, como trataremos no item 5.3, p. 419. Vendidas mais 200.000 lâmpadas a “C”, em novembro, a tal empresa também incumbirá o registro da declaração de importação para consumo respectiva. Por fim, caso não consiga vender a ninguém as 500.000 lâmpadas restantes até o prazo final do regime, a empresa entrepostante tem, v.g., a possibilidade de reexportar tais mercadorias, ou seja, devolvê-las ao exterior. No caso de entreposto com cobertura cambial, só o entrepostante pode despachar para consumo as mercadorias admitidas no regime.

aduaneiros”: o depósito especial, o depósito afiançado, o depósito franco e a loja franca, que, como dissemos de início, são, de fato, espécies de entrepostos aduaneiros.

O regime de **depósito especial** é o que permite “... a estocagem de partes, peças, componentes e materiais de reposição ou manutenção, com suspensão do pagamento...” do imposto de importação, entre outros, nos casos estabelecidos pelo Ministro da Fazenda – artigo 480 do Regulamento Aduaneiro.⁸⁷⁹

Tal regime era anteriormente denominado de “depósito especial alfandegado” porque demandava, como base operacional, área delimitada. Mas, a partir do Regulamento Aduaneiro de 2002, passou-se a prever que o controle aduaneiro de entrada, permanência e saída de mercadorias seria efetuado mediante processo informatizado, o que tornou desnecessário que a base operacional fosse demarcada e alfandegada.

A mesma sistemática de controle informatizado foi prevista, também em 2002, para o depósito afiançado, que tem uma lógica muito semelhante à do depósito especial, mas é amparado em tratado internacional, apesar de tal fato não ser mencionado no Regulamento Aduaneiro, que, em seu artigo 488, define o regime de **depósito afiançado** como aquele que permite “... a estocagem, com suspensão do pagamento...” do imposto de importação, entre outros, para materiais importados sem cobertura cambial, “... destinados à manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave pertencentes a empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional...”, podendo ainda ser utilizado no transporte rodoviário.⁸⁸⁰

⁸⁷⁹ E o Ministro da Fazenda estabeleceu tais casos na Portaria MF nº 284, de 20/11/2003, tendo sido os procedimentos necessários à aplicação do regime disciplinados na IN SRF nº 386, de 15/01/2004. Imagine-se, como exemplo de aplicação do regime, que uma empresa importe tomógrafos, equipamentos notoriamente caros, e que certamente acarretarão prejuízos substanciais se ficarem dias parados por motivo de defeito. Para prevenir tal prejuízo, a empresa, que tem habilitação para operar o regime de depósito especial, admite, no regime, peças de reposição e manutenção, que garantirão o pronto atendimento, em caso de defeito. E com a vantagem de somente recolher tributos, efetivamente, quando utilizar a peça, em verdade, dias depois, porque o artigo 486 do Regulamento Aduaneiro estabelece que “... o despacho para consumo de mercadoria admitida no regime será efetuado pelo beneficiário até o dia dez do mês seguinte ao da saída das mercadorias do estoque”. Repare-se, ainda, que, se a peça for fornecida a um hospital da Administração Pública, o despacho para consumo poderá ser feito por ela própria, com os benefícios vinculados à qualidade do importador, conforme garante o § 1º do mesmo artigo 486.

⁸⁸⁰ Apesar de haver previsão para aplicação do regime nas vias rodoviária e marítima, o Depósito Afiançado, até o momento, no Brasil, só foi disciplinado para a via aérea, na IN SRF nº 409, de 23/03/2004. A lógica é semelhante à do depósito especial, porque, no depósito afiançado, também se está a falar de mercadoria – em verdade, de veículo utilizado no transporte internacional – que

As mercadorias admitidas em depósito afiançado podem ficar por até cinco anos no regime, e, diferentemente dos demais depósitos, não há, propriamente, um despacho para consumo, ao final. Ou a mercadoria descumpra o regime, sendo a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação a data do registro da declaração de admissão, havendo registro de declaração tão somente para formalizar a exigência dos tributos devidos, ou ela é reexportada, ainda que instalada no veículo, em viagem internacional.

Tal solução foi a forma encontrada, no Brasil, ao menos na via aérea, para implementar o disposto no Anexo 9 da Convenção sobre Aviação Civil Internacional, conhecida como “Convenção de Chicago”, que prevê, em verdade, uma isenção.⁸⁸¹

Tem-se, então, mais um caso de “entreposto aduaneiro”, atualmente de uso privativo de companhias aéreas que atuam no transporte internacional, e que, embora possua peculiaridades, ainda atende à característica principal de armazenamento com suspensão até ulterior providência, que será, em regra, uma reexportação.

O depósito franco também é um “entreposto aduaneiro” para o qual não foi previsto, propriamente, um despacho para consumo, mas somente a posterior

acarreta substanciais prejuízos, se ficar dias fora de operação. Daí a necessidade, v.g., de a “TAP”, ou a “American Airlines” possuírem depósitos afiançados, no Brasil, para estocar peças de manutenção e reparo para suas aeronaves.

⁸⁸¹ A Convenção de Chicago, celebrada em tal cidade norte-americana, em 07/12/1944, foi assinada pelo Brasil em 29/05/1945, aprovada em 11/09/1945, ratificada em 26/03/1946, e promulgada pelo Decreto nº 21.713, de 02/08/1946. A convenção possui 18 anexos, e sua décima edição foi incorporada ao nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 3.720, de 08/01/2001. Em seu artigo 24, “b”, dispôs a convenção: “*As peças sobressalentes e equipamentos importados no território de um Estado Contratante para serem montados ou utilizados na aeronave de um outro Estado Contratante servindo a navegação aérea internacional serão admitidos com isenção de direitos aduaneiros, sujeitos aos regulamentos do Estado interessado, que poderá exigir que permaneçam debaixo da vigilância e controle da Alfândega*” (sic). O Anexo 9, expressamente mencionado no preâmbulo do ato que disciplina os procedimentos relativos ao depósito afiançado, no Brasil – IN SRF nº 409/2004 – versa sobre “facilitação do transporte aéreo”, tendo encontrado, na oitava edição, incorporada ao ordenamento brasileiro pelo Decreto nº 86.228, de 28/07/1981, sua última alteração substancial, merecendo destaque os artigos 4.41 e 4.42: “*4.41 As provisões importadas no território de um Estado Contratante, por empresa de transporte aéreo de outro Estado Contratante, para utilização no estabelecimento ou manutenção de serviço internacional de tal empresa, serão admitidas com isenção de direitos aduaneiros, taxas e outros gravames, observados os regulamentos daquele Estado Contratante. Estes regulamentos não imporão restrições excessivas ao uso, pela empresa, dessas provisões*”; e “*4.42 Recomendação – O equipamento de terra e o equipamento de segurança, importado no território de um Estado Contratante por uma empresa de transporte aéreo de outro Estado Contratante, para uso dentro dos limites de um aeroporto internacional, relacionado com o estabelecimento ou manutenção de serviço internacional operado por essa empresa, deve ser admitido isento de pagamento de direitos aduaneiros e, na medida do possível, de taxas e outros gravames, sujeitos aos cumprimentos dos regulamentos do Estado Contratante em causa. Tais regulamentos não imporão restrições excessivas para uso, pela empresa, do equipamento de terra e equipamento de segurança*” (sic).

reexportação, havendo “consumo” da mercadoria apenas em caso de descumprimento do regime. Segundo o artigo 499 do Regulamento Aduaneiro, o **depósito franco** é o que permite “... *em recinto alfandegado, a armazenagem de mercadoria estrangeira para atender ao fluxo comercial de países limítrofes com terceiros países*”. E, segundo o artigo 500, o regime depende de “... *acordo ou convênio internacional firmado pelo Brasil...*” para concessão.

Como afirmamos em estudo anterior, as disposições do Regulamento Aduaneiro não criam o regime de depósito franco, nem instituem regras a serem cumpridas, como prazos, condições e formas de extinção da aplicação, porque, a cada acordo internacional que o Brasil celebre para criação de depósitos francos, o regime pode ser caracterizado por regras diferentes.⁸⁸²

O Brasil já celebrou convênios, nesse sentido, com Paraguai e Bolívia, e, analisando-se tais convênios, é possível perceber que, apesar das peculiaridades distintivas, há algumas características comuns, que poderíamos identificar como atributos do regime em geral.⁸⁸³

A primeira e mais importante dessas características refere-se à “territorialidade”. Os depósitos francos instalados no Brasil não constituem “enclaves” estrangeiros no território aduaneiro, mas depósitos em território aduaneiro brasileiro, sob jurisdição e fiscalização da Aduana brasileira, embora os convênios admitam que o governo do país detentor do depósito franco possa designar delegações para atuação no local, representando os futuros importadores, domiciliados naquele país. Nenhuma alteração, então, da manifestação espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, que permanece sendo o território

⁸⁸² **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 230.

⁸⁸³ Com o **Paraguai**, o Brasil celebrou convênio permitindo a instalação de três depósitos francos, no país: um no **Porto de Santos/SP** – convênio celebrado em 14/06/1941 e promulgado pelo Decreto nº 7.712, de 25/08/1941; um no **Porto de Paranaguá/PR** – convênio celebrado em 20/01/1956, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 21, de 24/07/1957, e promulgado pelo Decreto nº 42.920, de 30/12/1957; e um no **Porto de Rio Grande/RS** – convênio celebrado em 21/07/1987, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 78, de 30/11/1989, e promulgado pelo Decreto nº 99.092, de 09/03/1990. Há convênios permitindo também a instalação de depósitos francos brasileiros no Paraguai, em *Concepción* e em *Encarnación*, promulgados, respectivamente, pelos Decretos nº 42.920/1957 e nº 64.171, de 06/03/1969, depósitos esses que jamais chegaram a ser instalados. Com a **Bolívia**, o Brasil celebrou convênio permitindo a instalação de quatro depósitos francos, no país: um no **Porto de Santos/SP**, um no **Porto de Belém/PA**, um no **Porto de Corumbá/MS**, e um em **Porto Velho/RO** – conforme convênios celebrados em 29/03/1958, e aprovados, respectivamente, pelos Decretos Legislativos nº 7, de 13/07/1962; nº 10, de 30/08/1962; nº 54, de 08/09/1964; e nº 117, de 02/12/1964; e promulgados pelos Decretos nº 65.815, nº 65.816, nº 65.817 e nº 65.818, todos de 08/12/1969.

aduanheiro, embora seja admissível o estabelecimento de coordenada específica, que é o local denominado de depósito franco.

Apesar de o Código Aduaneiro Paraguaio – *Ley nº 2.422/2004* – estabelecer, em seu artigo 287, 6, que trata dos depósitos francos resultantes de acordos firmados com outros países, que “... *estarán bajo la fiscalización y control de la Dirección Nacional de Aduanas por medio de sus delegaciones representantes...*”, a Aduana brasileira tem plena possibilidade de fiscalização em tais depósitos, como se percebe pelo próprio texto dos convênios.

Veja-se, por exemplo, o convênio para instalação do depósito franco paraguaio no Porto de Santos, que dispõe, em seus Artigos III e IV, respectivamente, que “... *a fiscalização do entreposto ficará a cargo das autoridades alfandegárias brasileiras...*”, e que “... *o Governo do Paraguai poderá manter no entreposto um ou mais delegados seus, os quais representarão os donos das mercadorias ali recebidas, em suas relações com as autoridades...*”.⁸⁸⁴

E a segunda característica marcante dos depósitos francos, em geral, é a de que o regime necessariamente terminará, se cumprido, em reexportação, por meio de inclusão no regime de trânsito aduanheiro de passagem, com destino ao país administrador do depósito, regime sobre o qual tratamos no tópico 5.2.3.3.⁸⁸⁵

Assim, a manifestação temporal da hipótese de incidência, ocorrida com o ingresso em depósito franco, dar-se-á, novamente, na data de admissão da mercadoria em trânsito. Havendo exigência pelo descumprimento da obrigação de armazenar, ao imposto de importação, aplica-se a legislação da data de admissão no depósito franco; havendo descumprimento do trânsito, aplica-se a legislação vigente na data de admissão da mercadoria em trânsito.

Por fim, a **loja franca**, popularmente conhecida como “*free shop*”, ou “*duty free*”, presente em aeroportos e portos brasileiros – e, futuramente, em fronteiras terrestres – é tanto o nome do local quanto do regime aduanheiro, que permite a estabelecimento instalado em zona primária “... *vender mercadoria nacional ou*

⁸⁸⁴ Tais disposições estão presentes, também, nos demais convênios celebrados com o Paraguai, para a constituição de depósitos francos, no Brasil, nos Artigos II e III do convênio relativo ao depósito franco de Paranaguá, e nos Artigos III e IV do convênio relativo ao depósito franco de Rio Grande.

⁸⁸⁵ Tópico 5.2.3.3, p. 394-396. Há ainda regras procedimentais comuns para os depósitos francos, assim como vedações aos trânsitos aduanheiros, estabelecidas na IN SRF nº 38, de 20/04/2001.

estrangeira a passageiro em viagem internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira...”.⁸⁸⁶

A empresa autorizada a operar o regime, habilitada pela RFB, pode importar mercadorias, com suspensão do pagamento do imposto de importação, entre outros, ficando tais mercadorias depositadas na loja, até que sejam adquiridas por passageiro em viagem internacional, quando a suspensão se converte em isenção, conforme a Lei nº 8.032, de 12/04/1990, artigo 2º, II, “e”, desde que atendidos os termos, limites e condições previstos na legislação de regência do regime.⁸⁸⁷

Como a entrada da mercadoria importada é efetuada, em regra, por zona primária, também aqui poderíamos admitir coordenadas específicas para a manifestação espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, em complemento à coordenada geral do território aduaneiro.

Há, no regime, uma espécie de “despacho para consumo” com isenção, extinguindo sua aplicação, quando o viajante adquire a mercadoria na loja franca. No caso de descumprimento do regime, a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, como nos demais “entrepósitos”, dá-se na data de admissão.⁸⁸⁸

A loja franca, então, é mais um dos regimes que podemos enquadrar, sem hesitar, na categoria de depósitos aduaneiros, ou “entrepósitos aduaneiros”, na terminologia brasileira, que, por adotar expressão sinônima, é perfeitamente compreendida internacionalmente. Aliás, tal regime já esteve expressamente inserido na legislação de entreposto aduaneiro, em seu nascimento, tendo o Decreto-Lei nº 37/1966, na redação original do artigo 81, dentro do capítulo de “entrepósito aduaneiro”, estabelecido que “... *nos entrepostos abertos em portos e*

⁸⁸⁶ Conforme o artigo 476 do Regulamento Aduaneiro, com fundamento nos artigos 15 e 15-A do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 11.371, de 28/11/2006.

⁸⁸⁷ Além das disposições constantes nos artigos 476 a 479 do Regulamento Aduaneiro, as lojas francas são disciplinadas ainda, na via aérea e marítima, pela Portaria MF nº 112, de 12/06/2008, e, na via terrestre, pela Portaria MF nº 307, de 21/07/2014. E os aspectos procedimentais de despacho foram, até o momento, estabelecidos apenas para as lojas francas nas vias aérea e marítima, na IN RFB nº 863, de 21/07/2008. Há que se destacar, por fim, que há disposições comuns sobre as lojas francas em norma do MERCOSUL, a Decisão CMC nº 53/2008, artigo 14.

⁸⁸⁸ O Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 478, prevê, ainda, outras formas de extinção da aplicação do regime. Deve-se acrescentar que tal despacho “para consumo”, efetuado pelo viajante, se relativo a mercadorias que excedam os limites de isenção, deve ser objeto do Regime de Tributação Especial – RTE, sobre o qual expusemos no tópico 5.2.2.3, p. 366-369, por força do citado artigo 14 da Decisão CMC nº 53/2008, trazido para o artigo 102, II, do Regulamento Aduaneiro.

*aeroportos, poderá ser permitido o funcionamento de loja para venda de mercadoria a passageiros saindo do país, ou em trânsito para o exterior”.*⁸⁸⁹

5.2.4 Importações irregulares

5.2.4.1 Importações fora do prazo legal

Como esclarecemos no tópico 5.2.1.4, somente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados pode ocorrer a introdução, no país, de mercadorias vindas do exterior, e tais locais são conhecidos como zona primária, neles podendo ficar a mercadoria até que seja registrada a declaração de importação, definitiva ou temporária, por até 90 dias da descarga, prazo esse que denominamos, neste estudo, adotando a terminologia já empregada no Código Aduaneiro do MERCOSUL, de “depósito temporário”.⁸⁹⁰ Transportada a mercadoria, sob o regime de trânsito aduaneiro, para recintos alfandegados de zona secundária, v.g., portos secos, em tais recintos, pode ficar depositada por mais 120 dias, cabendo destacar que a cada remoção da mercadoria, entre recintos, a contagem é reiniciada.

Todos esses prazos, entre outros, estão previstos no inciso II do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e a mercadoria que permanecer nos recintos alfandegados, após seu decurso, será considerada abandonada, e sujeita à pena de perdimento, como esclarecemos, inicialmente, no item 5.1, onde informamos, também, que o artigo 18 da Lei nº 9.779/1999 previu que, antes da aplicação da pena de perdimento por abandono, poderia ser iniciado o despacho aduaneiro, com o registro da correspondente declaração de importação, se cumpridas as formalidades exigidas e pagos os tributos incidentes na importação, com acréscimos moratórios contados da “... *data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado...*”, data em que se considera “... *ocorrido o fato gerador...*”.⁸⁹¹ Foi o que denominamos de “**importações de mercadorias fora do prazo legal**”.

⁸⁸⁹ Tal disciplina, relativa às chamadas lojas francas “de saída”, foi ampliada pelo artigo 15 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que passou a tratar também de lojas francas “de entrada”, destinadas a vender a passageiros que ingressam no país.

⁸⁹⁰ Tópico 5.2.1.4, p. 339-340.

⁸⁹¹ Item 5.1, p. 324-325.

O artigo 18 da Lei nº 9.779/1999 tem como consequência, a despeito da inadequação terminológica, a determinação legal de manifestação temporal da hipótese de incidência mais específica que a prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, e que sobre ela prevalece. Despachada a mercadoria para consumo, dentro do prazo legalmente previsto, incide o comando do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966. Após tal prazo, cabível seria o perdimento da mercadoria, considerada abandonada por força do artigo 23, II, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. No entanto, norma posterior, de mesma hierarquia, e específica para o caso, o artigo 18 da Lei nº 9.779/1999, permitiu o despacho, mesmo fora de tal prazo, excluindo a posterior aplicação do perdimento por abandono.

Não se trata, assim, de tributar operação ilícita ou de sancionar a perda de prazo com tributo, mas, simplesmente, de acrescentar nova manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, restrita ao caso em que o despacho – diga-se, autorizado pela própria RFB, e, portanto, lícito – seja iniciado, após o prazo originalmente concedido para permanência em recinto alfandegado.⁸⁹²

Somente dois autores, no Brasil, entre os que trataram mais profundamente do imposto de importação, dedicaram algumas linhas a tal tema: FOLLONI, que entendeu que “... o critério temporal da hipótese de incidência tributária do Imposto de Importação é o momento em que se esgota o prazo de permanência do produto importado no local alfandegado”; e MEIRA, que, apenas alterando a terminologia, concluiu que, no caso, “... o elemento temporal do imposto sobre a importação não é o registro da declaração de importação, mas o vencimento do prazo para início do processo do despacho aduaneiro”.⁸⁹³

Sendo a entrada da mercadoria importada, em regra, por zona primária, também aqui se pode cogitar do emprego de coordenadas específicas para a manifestação espacial da hipótese de incidência do imposto de importação, sem abandonar a coordenada geral, que é o território aduaneiro.

⁸⁹² Os procedimentos para tal despacho foram, inclusive, disciplinados em norma da SRF: a Instrução Normativa nº 69, de 18/06/1999, já alterada pela Instrução Normativa nº 109, de 03/09/1999.

⁸⁹³ FOLLONI, **Tributação sobre...**, op. cit., p. 119; e MEIRA, **Tributos sobre...**, op. cit., p. 363. No mesmo sentido, também nos manifestamos, em 2008: “Assim ocorre quando o importador, autorizado pela Aduana, registra uma declaração de importação para consumo de mercadorias que estavam configuradas como abandonadas. O natural seria que o critério temporal se delineasse como o registro da declaração, mas o legislador optou por deslocá-lo para o passado, mais especificamente para o termo final do depósito temporário” – **Atuação estatal no comércio exterior...**, op. cit., p. 102.

5.2.4.2 Importações de mercadorias extraviadas/faltantes, declaradas nos documentos de transporte

Também informamos, nos esclarecimentos preliminares, presentes no item 5.1, que o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 1º, § 2º, contém presunção de importação, no caso de mercadoria extraviada, que conste como tendo sido importada, e que tal presunção deriva de duas obrigações civis: a do transportador, de entregar no Brasil a mercadoria declarada como embarcada para tal destino, nos documentos de transporte, e a do depositário, de, recebendo a guarda da mercadoria do transportador, entregá-la ao importador.⁸⁹⁴

Portanto, tendo sido a mercadoria declarada como transportada com destino ao Brasil, e/ou declarada como recebida pelo depositário brasileiro, a presunção tem lugar, fazendo com que incida o imposto de importação, tendo como manifestação temporal da hipótese de incidência a data em que a autoridade aduaneira apurar a falta, mais precisamente identificada no Regulamento Aduaneiro, artigo 73, II, “c”, como a data “... *do lançamento do correspondente crédito tributário*”.

Como a previsão para tal presunção existe desde a redação original do Decreto-lei nº 37/1966, na qual figurava no parágrafo único do artigo 1º, sobre ela já se manifestou, ainda que brevemente, grande parte da doutrina nacional que se dedicou a explorar detidamente o imposto de importação, havendo quem simplesmente a noticiasse, como MELO e REIS, e LOPES FILHO; quem a reconhecesse como adequada ao ordenamento, ainda que de forma restrita ou com outra roupagem, a exemplo de LACOMBE, SOUZA, S. O. LIMA e HILÚ NETO; e quem a condenasse, na linha adotada por MELO, FOLLONI e MEIRA.⁸⁹⁵

⁸⁹⁴ Item 5.1, p. 325-326.

⁸⁹⁵ MELO e REIS dedicaram um parágrafo ao tema, noticiando a presunção – **Manual...**, *op. cit.*, p. 50. Assim também o fez LOPES FILHO, **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 71. LACOMBE, dedicando, também, um parágrafo ao tema, entendeu que a presunção “... *não configura o núcleo do antecedente de uma norma secundária de natureza tributária, mas sim de uma norma primária de natureza sancionatória...*” (sic) e que “... *a norma secundária, no caso, impõe o dever de se arrolar toda mercadoria importada e só a importada...*”, sendo que “... *o arrolamento de mercadoria não importada configura o descumprimento da norma secundária, e a realização da hipótese da norma primária*” – **Imposto de Importação...**, *op. cit.*, p. 22. Igualmente dedicando um parágrafo ao tema, SOUZA noticia a existência da presunção, complementando que é perfeitamente compatível com o sistema imposto e que sua validade não tem sido contestada judicialmente – **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 30-31. S. O. LIMA dedica quatro parágrafos ao assunto, destacando que a entrada presumida é legítima, não sendo vedada pelo ordenamento constitucional brasileiro, mas que “... *pode o interessado provar que, em verdade, não houve a entrada de mercadorias supostas pela lei*” (sic) – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 52-53. HILÚ NETO entendeu que há “... *respeito à logicidade do fenômeno da incidência tributária...*”, verificando-se “... *que a documentação da falta haverá de ocorrer quando da chegada dos produtos em território nacional; posterior, portanto, ao seu ingresso no país*” – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 121. MELO, por sua

Em relação aos posicionamentos externados pelos juristas brasileiros, há que se destacar, em primeiro lugar, que o comando do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, transposto para o § 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988 – *“Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira”* – contém, efetivamente, uma presunção de entrada, e não uma ficção. Isso porque não é preciso esforço algum para entender como ingressada no país, no mundo real, uma mercadoria que conste como tendo sido carregada com destino ao Brasil, e assim tenha sido declarada nos documentos de transporte, inclusive apresentados à Aduana, na chegada ao país, podendo ainda ter sido descarregada e pesada, sem ressalvas, pelo depositário.⁸⁹⁶

Como afirma SOSA, assume-se, por exposto comando de estatuta legal, *“... que o manifesto corresponde exatamente às existências a serem descarregadas, sem mais nem menos”*.⁸⁹⁷

E tal entendimento dá fé a documentos regularmente emitidos pelo transportador – manifesto de carga e conhecimento de carga – que, repita-se, contém dados por ele declarados à Aduana. E também o depositário, ao receber a

vez, também dedicando quatro parágrafos ao tema, afirmou que se trata de *“... absurda imposição tributária, uma vez que o fato das mercadorias estarem relacionadas em documento de bordo jamais pode implicar no imposto, porque não se pode entender que, tendo ocorrido o seu extravio, necessariamente também tenha ocorrido sua entrada no território nacional”* (sic), pois, não se pode aceitar *“... lançamentos tributários pautados por singelas presunções e ficções”* – **A importação no...**, op. cit., p. 69-70. FOLLONI, dedicando um parágrafo ao assunto, revela o entendimento de que *“... tributar importação que não ocorreu, por mera ficção, equivale a tributar renda não auferida, propriedade de quem não a tem, prestação de serviços não efetivada, venda não concluída etc.”*, e que *“... não havendo efetiva importação, não há competência constitucional para tributar”* – **Tributação sobre...**, op. cit., p. 116. MEIRA, inicialmente, defendeu entendimento de que a presunção *“... não se coaduna com a competência concedida pela Constituição à União para instituir o imposto sobre a importação”*, carecendo, o ente federal, de aptidão jurídica para cobrar o tributo, quando não for possível comprovar a ocorrência do evento – **Regimes aduaneiros...**, op. cit., p. 113. Em obra mais recente, MEIRA continua a sustentar a impossibilidade de exigência do imposto de importação, na hipótese em que não é possível comprovar a operação, sob pena de se ultrapassar a competência constitucionalmente outorgada, mas admite que, sendo comprovado, *“... de acordo com os meios de prova admitidos em direito, que o bem estrangeiro adentrou o território aduaneiro e foi desviado da fiscalização, é aplicado o parágrafo único do artigo 23...”* – **Tributos sobre...**, op. cit., p. 358.

⁸⁹⁶ Como ensina Maria Rita FERRAGUT, a ficção jurídica é uma regra de direito material que, propositadamente, cria uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica, distinguindo-se da presunção, pois a ligação que existe entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece – **Presunções no direito tributário**, p. 85.

⁸⁹⁷ **Comentários à Lei Aduaneira...**, op. cit., p. 104. Em verdade, com pouco mais ou pouco menos, visto que o § 3º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, admitiu que o regulamento fixasse um percentual de tolerância no caso de granéis, sendo, atualmente, tal percentual fixado em 5%, para exclusão da responsabilidade em caso de extravio – artigo 702, § 4º, do Regulamento Aduaneiro.

mercadoria do transportador, no país, atesta a descarga, documentando a operação, e podendo, inclusive, efetuar ressalvas, em caso de volumes faltantes ou com indícios de violação.

Está-se a trabalhar, basicamente, com quatro hipóteses: (a) a mercadoria, apesar de estar registrada nos documentos de transporte, jamais saiu do país exportador, tendo havido erro no registro de transporte; (b) a mercadoria foi corretamente registrada nos documentos de transporte, e saiu do país exportador, mas, por lapso do transportador, foi descarregada em país diverso, ou perdida, no caminho, antes de chegar ao território brasileiro; (c) a mercadoria foi corretamente registrada nos documentos de transporte, e saiu do país exportador, chegando ao território brasileiro, tendo sido aqui extraviada, sob a responsabilidade do transportador, antes da descarga – v.g., quando o depositário, na descarga, verifica indícios de violação em volume; e (d) a mercadoria foi corretamente registrada nos documentos de transporte, e saiu do país exportador, chegando ao território brasileiro, tendo sido aqui descarregada, sem ressalvas efetuadas pelo depositário, verificando-se o extravio, v.g., durante a conferência aduaneira.⁸⁹⁸

Não se tem dúvidas de que não incide o imposto de importação nas situações “a” e “b”, porque não há efetiva importação. Para tais casos, endossa-se a afirmativa de que a Constituição brasileira não assegura competência ao ente federal para tributar.

No entanto, nos casos “c” e “d”, o transportador ou o depositário, de alguma forma – v.g., desvio ou furto de carga por funcionários ou terceiros – permite a introdução da mercadoria no país, sem o regular despacho de importação para consumo. É o que designamos como **“importações de mercadorias extraviadas ou faltantes, declaradas nos documentos de transporte”**. Como bem registra S. O. LIMA, pressupõe, a lei, que “... a mercadoria correspondente deve ter entrado no circuito econômico do país...”, e que “... não tributar tais casos corresponderia a premiar as importações irregulares”.⁸⁹⁹

O que faz o comando do atual § 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, então, é atribuir importância aos documentos que registram o transporte e a

⁸⁹⁸ Dizemos “basicamente” quatro, porque a mercadoria pode ter sido recebida pelo depositário, sem ressalvas, e depois ter seguido para outro recinto alfandegado, em trânsito aduaneiro, sob responsabilidade de um transportador nacional; e, lá chegando, restar sob a responsabilidade de um novo depositário, podendo o extravio ser “verificado” em qualquer dessas operações.

⁸⁹⁹ O fato gerador..., *op. cit.*, p. 53.

descarga da mercadoria. Mas isso não basta, e equivale somente a parte do comando normativo: “... *que conste como importada*”. A mercadoria para a qual se atesta, documentalmente, a saída do estrangeiro e a chegada ao Brasil, consta como importada. Mas o texto do dispositivo prossegue: “... *cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira*”.

Era durante tal verificação, efetuada em um procedimento denominado “vistoria aduaneira”, que o importador, o transportador e/ou o depositário tinham a oportunidade de provar que, de fato, o que havia ocorrido era uma das situações aqui descritas como “a” ou “b”, elidindo a presunção.

Mas, em 2010, a Lei nº 12.350, resultante da conversão da Medida Provisória nº 497/2010, dando nova redação ao artigo 60 do Decreto-Lei nº 37/1966, eliminou o procedimento anteriormente denominado de vistoria aduaneira, estabelecendo nova disciplina para a matéria, excluindo do conceito de extravio “... *os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição*”, e determinando o lançamento do imposto de importação, entre outros, diretamente contra o responsável pelo extravio. Discutir a responsabilidade, aqui, já migraria nossa análise para a sujeição passiva, tema que deixamos para o item 5.3, bastando, aqui, esclarecer que o importador, sabendo da falta de mercadoria, pode registrar a declaração de importação para consumo com a quantidade correta, deixando a discussão sobre a entrada presumida entre a Aduana e os efetivos responsáveis pelo extravio, contra os quais, aliás, deverá o importador buscar, também, as medidas civis apropriadas.⁹⁰⁰

Enfim, está-se a tratar de operações amplamente documentadas. E cabe a cada declarante fazer prova de que aquilo que está a declarar não corresponde à realidade. Quando a Aduana verifica que não corresponde à realidade, cabe ao declarante justificar o porquê.

Assim, a presunção estabelecida para os casos de extravio, que é “*juris tantum*”, pois pode ser elidida por demonstração de que houve, de fato, a ocorrência de uma das situações que tratamos como “a” e “b”, e de que a informação prestada sobre a chegada ou a descarga da mercadoria estava incorreta.

A disposição regulamentar traduziu a manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, inserida no comando de estatura legal, como a

⁹⁰⁰ Item 5.3, p. 420-421.

data do lançamento, o que viria a ser endossado por lei, na nova redação dada pela Lei nº 12.350/2010 ao inciso I do parágrafo único do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966: *“A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º”*.

A manifestação espacial da hipótese de incidência, no caso, é o território aduaneiro, não havendo possibilidade de determinação de coordenada específica.

5.2.4.3 Importações clandestinas

As **“importações clandestinas”**, ou fraudulentas, feitas à margem dos controles aduaneiros, na construção jurídica histórica do sistema aduaneiro brasileiro, sempre foram punidas com o perdimento da mercadoria, quer ela fosse de importação proibida ou permitida.

Entretanto, essa realidade começa a mudar em 2002, com a previsão para que a pena de perdimento seja *“... convertida em...”* multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nas hipóteses em *“... que não seja localizada, que tenha sido transferida a terceiro ou consumida”*, sem que isso impeça sua posterior apreensão *“... nos casos em que seja proibida sua importação, consumo ou circulação”*.⁹⁰¹

⁹⁰¹ A previsão constava na Medida Provisória nº 38/2002, que deu nova redação aos §§ 1º e 2º do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/1966, mas tal medida provisória perdeu a eficácia, desde sua edição, por não ter sido convertida em lei. No entanto, meses depois, foi editada a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, que, desafiando ou interpretando as limitações de reedição previstas na então recém-editada Emenda Constitucional nº 32/2001, trouxe a mesma previsão de substituição da pena de perdimento por *“... multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida”*; e a mesma disposição sobre a possibilidade de apreensão, mas agora dando nova redação aos §§ 3º e 4º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Na conversão de tal medida provisória na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, foi excluído o excerto referente à transferência a terceiro, sendo a redação a seguinte: *“§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. § 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional”*. É de se destacar, no entanto, que já havia previsão semelhante, embora mais restrita, nos artigos 87, I, e 83, I, da Lei nº 4.502/1964, sobre o imposto de consumo, precursor do imposto sobre produtos industrializados: *“Art. 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos: I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente”*; e *“Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso (redação dada pelo Decreto-Lei nº 400/1968)”* (sic).

Pelo texto, se, após a aplicação da pena de perdimento, por algum motivo, a Aduana não ficar com a posse da mercadoria, e, quando for apreendê-la de fato, v.g., ela não mais for localizada, passa-se a aplicar multa no valor aduaneiro da mercadoria. E caso a mercadoria seja posteriormente localizada, ainda assim será apreendida, se for de importação proibida, silenciando a norma em relação ao que aconteceria com as mercadorias de importação permitida, se estariam automaticamente “despachadas para consumo” com o pagamento da multa. Afinal de contas, ingressaram tais mercadorias no território aduaneiro, e mais, na economia nacional.

Um exemplo frequente de situação onde ocorria a apreensão, sem que a Aduana ficasse com a posse da mercadoria, configurava-se quando havia decisão judicial determinando, liminarmente, a entrega ao importador da mercadoria à qual se aplicava a pena de perdimento. Quando a Aduana era comunicada, posteriormente, de que a liminar havia sido cassada, e tentava apreender novamente a mercadoria, não mais a encontrava na posse no importador.⁹⁰²

Mas não foi pensando exatamente nessa situação que se concebeu a possibilidade de “conversão” da pena de perdimento em multa, mas na possibilidade de estabelecer uma garantia para liberação de mercadoria com indícios de infração punível com o perdimento, desde que ela não fosse de importação proibida.⁹⁰³

⁹⁰² A Lei nº 2.770, de 04/05/1956, no entanto, veda expressamente, em seu artigo 1º, tais concessões de liminares: “Art. 1º Nas ações e procedimentos judiciais de qualquer natureza, que visem obter a liberação de mercadorias, bens ou coisas de qualquer espécie procedentes do estrangeiro, não se concederá, em caso algum, medida preventiva ou liminar que, direta ou indiretamente importe na entrega da mercadoria, bem ou coisa” (sic). Tal disposição legal, possivelmente ignorada pelo Poder Judiciário, em geral, por estar atrelada a outra realidade histórica, política e jurídica, foi expressamente mantida, após a Constituição Federal de 1988, na nova Lei do Mandado de Segurança, Lei nº 12.016, de 07/08/2009, artigo 7º, § 2º: “Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza”. No entanto, é notório que o Poder Judiciário continua, em geral, a ignorar o comando legal vigente.

⁹⁰³ Ainda no início do século, a eternizada Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabeleceu: “Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização”. Até aí, nenhuma novidade, chegando a ser desnecessário o comando legal, pois já havia, no artigo 53 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, a permissão para que o Ministro da Fazenda adotasse, “... em casos determinados, procedimentos especiais com relação à mercadoria introduzida no País sob fundada suspeita de ilegalidade, com o fim específico de facilitar a identificação de eventuais responsáveis”. Mas a mesma Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no parágrafo único do artigo 68, criou a possibilidade, inédita na legislação brasileira, de entrega, pela Aduana, ao importador, de mercadoria com indícios de infração punível com a pena de perdimento: “Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias

Alguns dos lapsos dessa precária construção jurídica – que, focada em um problema, a chamada “interposição fraudulenta”, acabou por trazer prejuízo à coerência da legislação aduaneira – foram remediados em 2003, na Lei nº 10.833, que, em seu artigo 73, estabeleceu rito e competência para aplicação e julgamento da multa criada em 2002, e, em seu artigo 77, deu nova redação ao artigo 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei nº 37/1966, dispondo que não incide o imposto de importação sobre mercadoria estrangeira “... *que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida*”.

Criou-se, então, hipótese de incidência do imposto de importação para mercadorias que tenham sido clandestinamente introduzidas, sem registro da correspondente declaração de importação para consumo, nessas restritas situações de não serem localizadas ou de terem sido consumidas ou revendidas.⁹⁰⁴

Prosseguindo na tarefa de remediar a lesividade à coerência da legislação aduaneira brasileira, perpetrada pela citada construção jurídica de 2002, que parece imaginar haver equivalência entre a pena de perdimento e uma multa no valor aduaneiro da mercadoria, a Lei nº 12.350/2010 inseriu um inciso II no parágrafo

poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal”. E a RFB não tardou a dispor sobre o tema, na Instrução Normativa nº 52, de 08/05/2001, quando a medida provisória ainda estava na sua trigésima edição, sob o nº 2.113-30, de 26/04/2001, a primeira que incluiu o assunto. Mas a IN SRF nº 52/2001 ainda não tratou do tema da garantia para entrega, sendo também tímido o comando da norma infralegal que a revogou, a IN SRF nº 206/2002, que, em seus artigos 65 a 69, tratou dos “procedimentos especiais de controle aduaneiro”, a serem adotados no caso de “... *fundada suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento...*”, estabelecendo, no artigo 69, que, “... *afastada a hipótese de fraude e havendo dúvidas quanto à exatidão do valor aduaneiro declarado, a mercadoria poderá ser desembaraçada e entregue mediante a prestação de garantia, determinada pelo titular da unidade da SRF ou por servidor por ele designado, nos termos da norma específica*”. A construção jurídica passa ainda pela autorização estabelecida, na citada Medida Provisória nº 2.158-35/2001, artigo 80, II, para que a RFB pudesse exigir “... *prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente...*”, combinada com a previsão, no artigo 59 da Medida Provisória nº 66/2002, para que fossem punidas com a pena de perdimento as mercadorias “... *estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*”. Isso porque tais comandos é que embasam a norma infralegal que dispõe sobre a “garantia para entrega”, a IN SRF nº 228, de 23/10/2002, restrita aos casos ali estabelecidos.

⁹⁰⁴ Chame-se a atenção para o fato do artigo relativo à hipótese de incidência – artigo 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, falar em mercadoria “... *que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida*”, enquanto o artigo que trata da multa “de conversão” do perdimento – artigo 23, §§ 3º e 4º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, trata somente de mercadoria “... *que não seja localizada ou que tenha sido consumida*”. Tal incoerência foi sanada com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010 ao § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que igualou os conteúdos, aplicando a multa – e não o perdimento, no caso em que a mercadoria “... *não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida*”.

único do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, dispondo que, no caso de introdução no País, sem o registro de declaração de importação, referido no artigo 1º, § 4º, III, a mercadoria “... *ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício*”.⁹⁰⁵

Chega-se, assim, à manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, no caso de mercadorias que tenham ingressado no território aduaneiro clandestinamente, ao desamparo de registro de declaração de importação, e que seriam objeto de apreensão, para aplicação da pena de perdimento, mas não o foram, por não terem sido localizadas, ou por terem sido consumidas ou revendidas.

Perfeitamente legítima a possibilidade, hoje, especificamente, prevista em lei, exigindo-se somente que a autoridade aduaneira efetivamente comprove que a mercadoria esteve em território aduaneiro brasileiro, que é a manifestação espacial da hipótese de incidência, sem coordenada específica, por motivos óbvios.

5.3 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA

Ainda não há, no Brasil, estudo que se tenha debruçado minuciosamente sobre sujeição ativa e passiva em relação ao imposto de importação. No que se refere à sujeição ativa, pela mais pura falta de controvérsia, e, no tange à sujeição passiva, cremos que pela tecnicidade procedimental aduaneira, muitas vezes distante da rotina dos tributaristas, e pela relativa novidade de determinados temas, principalmente com a construção, também deste século, do tratamento normativo para operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiros ou por encomenda.⁹⁰⁶

⁹⁰⁵ Não é preciso muito esforço para perceber as diferenças entre a pena de perdimento, que impede o fluxo comercial, tem eficácia imediata, e não envolve, em regra, discussão sobre o preço efetivamente pago, e o conseqüente valor aduaneiro da mercadoria, e a multa no valor aduaneiro da mercadoria, que permite a sua inclusão na economia nacional, gerando lucro para o importador, lucro esse que pode, inclusive, ser suficiente para o pagamento da multa, ao final do contencioso administrativo, no qual serão discutidos não só os motivos que ensejariam o perdimento, mas também a correção do valor aduaneiro adotado na autuação. Reconhecemos, no entanto, que algumas das hipóteses que a legislação puniu com o perdimento – inclusive a criada em 2002, e que deturpou a coerência do sistema – deveriam, nos dias de hoje, ser objeto de multa; não uma multa que substitua ou resulte em conversão de algo, mas simplesmente uma “multa”, reservando-se ao perdimento determinadas condutas e à multa outras, sem mesclar seus universos de incidência.

⁹⁰⁶ LACOMBE, por exemplo, em obra específica e pioneira, no Brasil, sobre o imposto de importação, após tecer comentários, em geral, sobre sujeição ativa e passiva, dedica, efetivamente, aos

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 119, define sujeito ativo da obrigação como “... a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”, sendo pouco criterioso na utilização do termo “competência”, pois não se pode confundir a competência para legislar sobre o imposto de importação com a capacidade de figurar no polo ativo da relação tributária, a **sujeição ativa**, arrecadando e fiscalizando o imposto. O próprio Código Tributário Nacional reduz a possibilidade de confusão, em seu artigo 7º, dispondo que “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas...”, ou seja, salvo a capacidade de figurar no polo ativo da relação tributária.⁹⁰⁷

A codificação trata da obrigação tributária, mas, por certo, seu conteúdo é aplicável à obrigação aduaneira-tributária, ou, nas palavras do Código Aduaneiro do MERCOSUL, artigo 160, à obrigação tributária aduaneira, entendida como “... o vínculo de caráter pessoal que nasce com o fato gerador... e que tem por objeto o pagamento dos tributos aduaneiros” (sic). E a mesma codificação “mercosulina”, em seu artigo 7º, 2, “d”, dispõe que compete à Administração Aduaneira “... determinar, arrecadar e fiscalizar os tributos aduaneiros e os que lhe forem demandados”. Nesse aspecto, a norma regional tão somente assenta situação preexistente nos países que compõem o bloco econômico, de que a sujeição ativa é do órgão federal, que, no Brasil, compõe a estrutura da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que arrecada e fiscaliza o imposto de importação, mas o faz em nome da União.⁹⁰⁸

sujeitos passivos do imposto de importação, apenas um parágrafo, mencionando o conteúdo dos dispositivos de estatuta legal existentes – **Imposto de Importação**..., *op. cit.*, p. 49. O tratamento breve do tema é perceptível, por exemplo, em uma das mais consistentes obras sobre tributação no comércio exterior no Brasil, de FOLLONI, que dedica a toda a sujeição passiva do imposto de importação um parágrafo, somente mencionando os sujeitos, e de forma incompleta – **Tributação sobre**..., *op. cit.*, p. 122. A situação foi parcialmente remediada em artigo posterior de FOLLONI, que arrolou os contribuintes e responsáveis, ainda apresentando lista parcial dos responsáveis solidários – Tributos sobre importações: novas reflexões..., *op. cit.*, p. 198.

⁹⁰⁷ A confusão chega a afetar os comentários de S. O. LIMA sobre a sujeição ativa do imposto de importação: “... no caso do imposto de importação, diz a Constituição Federal ser a União o seu sujeito ativo (artigo 21, I), no que é repetida, embora desnecessariamente, pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 19” (sic) – **O fato gerador**..., *op. cit.*, p. 138. Mas a diferença entre competência e capacidade para figurar no polo ativo da relação tributária é bem destacada por HILU NETO, **Imposto sobre**..., *op. cit.*, p. 146-147; MELO, **A importação no**..., *op. cit.*, p. 44; FOLLONI, Tributos sobre importações: novas reflexões..., *op. cit.*, p. 198; e MEIRA, **Tributos sobre**..., *op. cit.*, p. 364.

⁹⁰⁸ No Brasil, atualmente, de acordo com a Lei nº 10.683, de 28/05/2003, artigo 27, V, “b”, incumbe ao Ministério da Fazenda a “... política, administração, fiscalização e arrecadação tributária e aduaneira”. E o Decreto nº 7.482, de 16/05/2011, que aprova a estrutura regimental do ministério,

Assim, no que diz respeito à sujeição ativa do imposto de importação, ficamos com o incrível poder de síntese de MELO e REIS, que primeiro escreveram sobre o tema: “*Sujeito ativo da obrigação tributária é a União...*”; e “*Nenhuma questão, pois, ocorre quanto ao sujeito ativo*”.⁹⁰⁹

Realmente, não tivemos, em nossa história recente, percalços ou alterações nem em relação à competência, nem em relação à sujeição ativa do imposto de importação, ambas personificadas na União.⁹¹⁰

No que atine à **sujeição passiva** do imposto de importação, não poderíamos concordar com a sintética expressão usada por MELO e REIS para a sujeição ativa, porque, de fato, “questões ocorrem”. E a primeira delas, como informado anteriormente, concerne à divergência entre a lista de contribuintes do imposto presente no Código Tributário Nacional e a constante no Decreto-Lei nº 37/1966, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988. Mas antes de ingressar em tal questão, é preciso esclarecer do que se está a falar, no Brasil, ao invocar a categoria “contribuinte”.

A codificação tributária brasileira, em seu artigo 121, atribui ao sujeito passivo obrigado ao pagamento de tributo a qualificação de contribuinte, “... *quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, ou de responsável, “... *quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*”. E, em seu artigo 124, estabelece a responsabilidade solidária das “... *pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal...*”, e das “... *pessoas expressamente designadas por lei*”.

Essa categorização em “contribuinte”, “responsável” e “responsável solidário” foi encampada pelo Decreto-Lei nº 37/1966, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, que tratou do primeiro no artigo 31, e dos demais, respectivamente, no “*caput*” e no parágrafo único do artigo 32.

atribui à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em seu artigo 1º, II, as atividades de “... *política, administração, fiscalização e arrecadação tributária federal, inclusive a destinada à previdência social, e aduaneira*”.

⁹⁰⁹ **Manual...**, *op. cit.*, p. 51.

⁹¹⁰ Veja-se que o imposto de exportação, por exemplo, já foi de competência dos Estados da federação, na Constituição Federal de 1937, conforme o artigo 23. Assim, merece registro a curiosidade de que o único imposto que nunca mudou nem de nome, nem de competência, em nossa história, é o imposto de importação.

No que se refere ao **contribuinte**, não havia, originalmente, conflito entre o Código Tributário Nacional, que arrola, em seu artigo 22, “... o importador ou quem a lei a ele equiparar” e “... o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados”, e o Decreto-Lei nº 37/1966, que trazia em tal categoria “... o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional”, e o “... arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada”.

Sobre o arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada, que figura nas duas relações, no entanto, é preciso recordar que tanto a mercadoria apreendida quanto a abandonada – que é posteriormente apreendida, como vimos, por força do artigo 23, II, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 – implicam perdimento em favor da Fazenda, ocorrendo aquilo que definimos ao final do item 5.1 como “importações de ofício”, com os inconvenientes que lá descrevemos, não constituindo a aquisição em leilão, ou mesmo a doação, uma importação.⁹¹¹

Foi nessa linha que a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal, por meio do Parecer nº 63, de 24/10/1979, entendeu que não havia incidência do imposto de importação quando da alienação, pela União, de mercadorias estrangeiras apreendidas ou abandonadas, tendo em vista que as mercadorias apreendidas, ou abandonadas e posteriormente apreendidas, de acordo com o Decreto-lei nº 1.455/1976, passavam a ser de propriedade da União.

E tal entendimento culminou na alteração do texto do artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/1966, pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, que manteve como contribuinte do imposto de importação “... o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional”, mas retirando o arrematante de mercadorias apreendidas, e incluindo “... o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente” e “... o adquirente de mercadoria entrepostada”.

⁹¹¹ Item 5.1, p. 328-330. Aliás, o próprio Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação original de seu artigo 29, tornou o leilão uma situação excepcional, devendo a alienação de mercadorias com “... notórias possibilidades de comercialização externa...” ser efetuada mediante venda a “... empresas comerciais exportadoras que assumam compromisso de comprovar sua efetiva exportação...” e a “... lojas francas...”, admitindo-se outras formas de comercialização, “... conforme critérios e condições a serem fixados pelo Ministro da Fazenda...”, no caso de “... mercadorias de difícil comercialização externa”. Isso fez com que autores que escreveram sobre o tema, à época, entendessem, equivocadamente, que não mais haveria leilão, quando, de fato, a competência residual atribuída ao Ministro da Fazenda acabou, de fato, tornando-se a regra. SOUZA, em 1980, afirma que “... os produtos não mais serão levados a leilão público, o que diminui a importância da categoria do arrematante como contribuinte do imposto de importação” – **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 120. S. O. LIMA, um ano depois, entendeu que, a partir da edição do Decreto-Lei nº 1.455/1976, “... não mais existe o instituto do leilão de bens importados” – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 142.

Na Exposição de Motivos nº 296, de 01/09/1988, que acompanha o Decreto-Lei nº 2.472/1988, percebe-se expressa influência do entendimento revelado no Parecer nº 63/1979, pois a justificativa apontada para retirada do arrematante é a de que, na sistemática introduzida pelo Decreto-Lei nº 1.455/1976, “... o arrematante adquire, nas hastas públicas de mercadorias estrangeiras objeto de pena de perdimento, bem próprio da União sobre o qual não incide o imposto de importação”.

Assim, o arrematante de mercadoria apreendida ou abandonada não é, hoje, contribuinte do imposto de importação, apesar de ainda estar arrolado no artigo 22 do Código Tributário Nacional.⁹¹²

Passamos, então, à análise da principal categoria de contribuinte, o **importador**. E já de início, percebemos que o Decreto-Lei nº 37/1966, tanto na redação original quanto na alterada, em 1988, estabeleceu que importador é “... qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional”, com o condão de explicitar, como bem advertiram MELO e REIS, que “importador” não é uma categoria profissional, pois qualquer pessoa pode importar mercadorias de livre circulação no país.⁹¹³

De fato, qualquer pessoa, física ou jurídica, pode importar mercadorias estrangeiras, sendo, hoje, o Registro de Exportadores e Importadores (REI) automático, no ato da primeira operação de importação registrada no SISCOMEX.⁹¹⁴

Há que se destacar, no entanto, que as importações por pessoas físicas podem ser efetuadas somente para uso ou consumo próprio, ou para realização de atividades profissionais, sendo vedada a atividade comercial, conforme artigo 8º, IV, da Lei nº 2.145, de 29/12/1953.⁹¹⁵

⁹¹² Como afirma MEIRA, “... o legislador federal decidiu não tributar os bens apreendidos e leiloados pelo Fisco” – **Tributos sobre...**, op. cit., p. 365. HILÚ NETO adiciona ainda um argumento pela exclusão do arrematante do rol de contribuintes do imposto: o de que fere requisito de validade da equiparação, pois o equiparado não realiza “... ato de vontade de fazer vir do exterior produto estrangeiro ou desnacionalizado, para uso ou consumo no país” – **Imposto sobre...**, op. cit., p. 110, e 153-154.

⁹¹³ **Manual...**, op. cit., p. 51-52. Reproduziram o comentário de MELO e REIS diversas obras posteriores, como a de SOUZA, que melhor delimitou “pessoa”, como a pessoa física ou jurídica – **Estrutura...**, op. cit., p. 119; e a de S. O. LIMA, que acrescentou, ainda, a irrelevância do título jurídico a que se fizer a importação – **O fato gerador...**, op. cit., p. 140.

⁹¹⁴ Há, no entanto, requisitos para habilitação de importadores, entre outros, para operar no SISCOMEX, hoje estabelecidos na IN RFB nº 1.603, de 16/12/2015. A norma infralegal que dispõe sobre o REI, estabelecendo que, hoje, é automático, é a Portaria SECEX nº 23/2011, em seu artigo 8º.

⁹¹⁵ A vedação foi trazida para o Regulamento Aduaneiro, artigo 161, § 1º. Na citada IN RFB nº 1.603/2015, estabelece-se que a pessoa física somente será habilitada a realizar: (a) operações de comércio exterior para a realização de suas atividades profissionais, inclusive na condição de

Por outro lado, há categorias de importação, como as importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado para bagagem de viajantes procedentes do exterior, em que a sujeição passiva é privativa de pessoas físicas, pela simples razão de que pessoas jurídicas não podem ser “viajantes”. Assim como há diversos regimes aduaneiros especiais – v.g., REPETRO e RECOF – ou mesmo tratamentos tributários e aduaneiros diferenciados, como o RTU, que só se aplicam a empresas habilitadas, restringindo o universo da sujeição passiva.

Bastaria, então, afirmar que o importador – assim entendido aquele que promove a entrada da mercadoria no território aduaneiro – é o contribuinte por natureza do imposto de importação.

Contudo, há que se indagar o que levou o legislador a acrescentar dois contribuintes à lista – em verdade, uma “lista de um nome só”, após a exclusão do arrematante – em 1988, no Decreto-Lei nº 2.472. E buscamos a resposta, novamente, na Exposição de Motivos nº 296/1988, que acompanha o Decreto-Lei, onde se alega que foram agregados como contribuintes “... o destinatário da remessa postal internacional e o adquirente de mercadoria entrepostada, que, embora sejam importadores da mercadoria, não são agentes de sua introdução no território nacional”.

Veja-se que a própria norma de estatura legal que inseriu as duas novas figuras como contribuintes do imposto de importação expressamente reconheceu que eram, de fato, importadores, mas os relacionou apenas porque entendeu que não se amoldavam estritamente na definição de importador constante no Decreto-Lei nº 37/1966.

A primeira figura, o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo remetente, pode ou não ser um importador. Caso despache para consumo a mercadoria, dirigindo-se aos correios, ou contratando empresa de “remessa expressa”, por exemplo, será efetivamente um importador, e não hesitaríamos em

produtor rural, artesão, artista ou assemelhado; (b) importações para seu uso e consumo próprio; (c) importações para suas coleções pessoais; e (d) importações para os Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, com fundamento nos arts. 4º e 5º da Lei nº 12.780, de 09/01/2013, que dispõem sobre isenção do imposto de importação, entre outros, para mercadorias “... para uso ou consumo exclusivo em atividades próprias e diretamente vinculadas à organização ou realização dos eventos...” relacionados aos jogos olímpicos e paraolímpicos de 2016. Por fim, cabe informar que são habilitados como “pessoas jurídicas” o empresário individual a que se refere o artigo 966 do Código Civil brasileiro – Lei nº 10.406/2002, e o microempreendedor individual – MEI – a que se refere o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, conforme artigo 1º, § 2º, da referida IN RFB nº 1.603/2015.

dizer que ele promoveu a entrada de mercadoria estrangeira no Brasil, porque, sem sua participação, a operação de importação não se concretizaria. Por outro lado, o do ponto de vista pessoal, imagine que um desafeto seu lhe envie, pelos correios, uma remessa postal internacional, com mercadoria que você não deseja, e que pode, inclusive, ocasionar-lhe problemas com as autoridades governamentais de seu país. Nesse caso, basta que você, que não encomendou nem pediu que lhe enviassem mercadorias, ao ser notificado da chegada da remessa, pelos correios, nada faça; não havendo, aí, que se falar que você seria um “importador”, nem antes nem após o comando do Decreto-Lei nº 2.472/1988. Caso contrário, teríamos a previsão de uma importação involuntária, ou compulsória, identificando como contribuinte do imposto de importação pessoa que sequer desejou importar a mercadoria.⁹¹⁶

E a segunda figura, o adquirente de mercadoria entrepostada, também nada mais é do que um importador. De fato, após alguém entrepostar mercadorias, ou seja, registrar uma declaração de admissão no regime de entreposto aduaneiro, sobre o qual tratamos no tópico 5.2.3.4, esse alguém pode encontrar diversos compradores que, individualmente, registrarão declarações de importação para consumo, relativas a parcelas da mercadoria entrepostada.⁹¹⁷ Cada um desses adquirentes de mercadoria entrepostada, então, é o importador da parcela adquirida.⁹¹⁸

⁹¹⁶ Veja-se que o Decreto nº 1.789, de 12/01/1996, que disciplina, entre outros, o intercâmbio de remessas postais internacionais e seu controle aduaneiro, fundado na “Convenção Postal Universal”, dispõe, em seu artigo 89, que “... a circunstância de uma pessoa figurar como destinatária de remessa com infração aduaneira ou cambial não configura, por si só, o concurso para sua prática ou o intuito de beneficiar-se dela”. Tal dispositivo foi trazido para o Regulamento Aduaneiro, no artigo 685, com alterações apenas no que se refere às exceções, ou seja, às situações em que a responsabilidade do destinatário independe de qualquer circunstância, limitada aos casos de remessa postal internacional: (a) que tenha sido postada pela pessoa que conste como destinatária; e (b) cujo desembaraço tenha sido pleiteado, pelo destinatário, como bagagem desacompanhada. Ou seja, sem a efetiva participação do destinatário, não há como lhe atribuir responsabilidade. E complementamos: não há como interpretar que seja contribuinte do imposto de importação, ou mesmo importador. Como afirma HILU NETO, o destinatário “... não pode ser responsabilizado por ato de terceiro, a não ser que seja provado ato de vontade seu no ingresso do produto no país” – **Imposto sobre...**, op. cit., p. 155-156. No mesmo sentido, MEIRA, **Regimes aduaneiros...**, op. cit., p. 124; e **Tributos sobre...**, op. cit., p. 367.

⁹¹⁷ Tópico 5.2.3.4, p. 396-398.

⁹¹⁸ É preciso advertir que, no momento em que se previu como contribuinte o adquirente de mercadoria entrepostada, em 1988, o regime de entreposto aduaneiro, no Brasil, só operava para mercadorias admitidas sem cobertura cambial, ou seja, sem remessas ao exterior para pagamento, sem aquisição. Com a possibilidade de que o regime passasse também a permitir operações com cobertura cambial, a partir de 2009, no artigo 407 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação para consumo passou a ser registrada, necessariamente, pelo entrepostante, não havendo mais que se falar, em tal caso, que o adquirente de mercadoria em

Há que ter em mente que a interpretação da definição de importador não pode ser restrita a quem figura, no conhecimento de carga, como consignatário da mercadoria. Afinal de contas, o conhecimento de carga é um título de crédito, e admite endosso, ou pode ainda ser consignado “*to order*”/“à ordem”, como um cheque ao portador. Quando o Decreto-Lei nº 37/1966 definiu o importador, já existiam todas as figuras incluídas pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, e não temos dúvidas de que elas já eram não só importadoras, com as ressalvas aqui efetuadas, como contribuintes do imposto de importação.

Pensamos ser correto, portanto, definir o importador como contribuinte do imposto de importação, designação que, por certo, inclui tanto o destinatário de remessa postal indicado pelo remetente quanto o adquirente de mercadoria em entreposto, nas situações aqui descritas.

Recordemos que o Código Tributário Nacional traz, também, em seu artigo 121, a figura do **responsável** pelo imposto de importação, entendido como aquele que, mesmo sem ser contribuinte, é obrigado por lei ao pagamento do tributo. O Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 32, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, relacionou dois responsáveis pelo imposto de importação: o **transportador**, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; e o **depositário**, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Como a operação de importação se inicia no exterior, ficando a mercadoria, a partir do embarque, sob a responsabilidade do transportador, até o momento de sua descarga, no País, quando é transferida ao depositário, conforme o artigo 750 de nosso Código Civil – Lei nº 10.406/2002, parece ter, o legislador, de forma simplificada, buscado como responsáveis, pelo pagamento do imposto, exatamente os responsáveis pela guarda da mercadoria, durante o processo de importação.

entreposto seja contribuinte do imposto de importação, porque, na verdade, ele simplesmente adquirirá, no mercado interno, mercadoria já despachada para consumo pelo entrepostante, que é o importador, contribuinte do imposto de importação, no caso. Sobre o adquirente de mercadoria entrepostada, MEIRA entendeu, inicialmente, tratar-se de responsável, e não contribuinte – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 124; posição revista em estudo posterior – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 369-370.

E, depois da entrada, a mercadoria pode seguir em trânsito aduaneiro para outro recinto alfandegado. No trajeto, estará sob a guarda de transportador de percurso interno e, ao chegar, sob a guarda de novo depositário.⁹¹⁹

Por certo que nem o transportador nem o depositário possuem por objetivo importar mercadorias, sendo a previsão nitidamente ligada à situação de extravio, quando eles falham em seu dever de guarda, ocasionando a presunção de entrada sobre a qual falamos no tópico 5.2.4.2.⁹²⁰

Nesses casos, em que se apura a responsabilidade, v.g., do transportador, pelo extravio, responsabilidade essa que não é tributária, dela decorre a responsabilidade pela introdução da mercadoria no território aduaneiro, de caráter tributário e aduaneiro, sendo nesse sentido a previsão do artigo 32, “*caput*”, do Decreto Lei nº 37/1966. E não há, aqui, que se falar em solidariedade com o efetivo importador da mercadoria extraviada. A responsabilidade é exclusiva, no caso, do transportador.⁹²¹

Mas há casos em que o importador responde solidariamente pelo imposto de importação com terceiro, que tenha interesse comum na importação ou que tenha sido expressamente designado em lei, como **responsável solidário**. E o Decreto-Lei nº 37/1966, originalmente, trazia apenas um desses “terceiros”, em seu artigo 32, **o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto**.

⁹¹⁹ MEIRA entende que o transportador, exclusivamente em percurso interno, está sujeito apenas a penalidades, não ao imposto de importação, por não ter participação nas atividades de importação – **Regimes aduaneiros**..., *op. cit.*, p. 125; e **Tributos sobre**..., *op. cit.*, p. 373.

⁹²⁰ Tópico 5.2.4.2, p. 405-410.

⁹²¹ Nada impede o importador, no entanto, de registrar a declaração de importação para consumo como se toda a mercadoria houvesse chegado, assumindo o ônus daí decorrente, e figurando como contribuinte em relação à carga toda, tanto a que efetivamente chegou quanto a extraviada, como se não houvesse extravio algum. A situação pode parecer esdrúxula, mas é frequente, visto que o importador, normalmente, demanda com urgência a liberação da mercadoria, temendo atrasos em função do extravio, ou mesmo prefere ignorar o extravio se ele for financeiramente insignificante. A situação chega a ter previsão de ordem legal, como se percebe dos seguintes excertos do artigo 60 do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação dada pela Lei nº 12.350/2010: “Art. 60. Considerar-se-á, para efeitos fiscais: ... extravio – toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição. § 1º Os créditos relativos aos tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas na importação serão exigidos do responsável mediante lançamento de ofício. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, considera-se responsável: I – o transportador, quando constatado o extravio até a conclusão da descarga da mercadoria no local ou recinto alfandegado...; ou II – o depositário, quando o extravio for constatado em mercadoria sob sua custódia, em momento posterior ao referido no inciso I. § 3º Fica **dispensado o lançamento de ofício de que trata o § 1º na hipótese de o importador ou de o responsável assumir espontaneamente o pagamento dos tributos**” (sic) (grifos nossos).

Quando alguém importa uma mercadoria e obtém benefício, por exemplo, vinculado à sua condição de sujeito, deve respeitar os prazos previstos na legislação e a necessidade de autorização da RFB para transferência a terceiro que não goze de igual benefício. Um diplomata estrangeiro, v.g., que importe, no Brasil, um veículo originário de seu país, com a isenção prevista no artigo 2º, I, “c”, da Lei nº 8.032/1990, somente poderá transferir o veículo a alguém que não goze de igual isenção, vinculada à qualidade do importador, após 36 meses, conforme artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.559, de 29/06/1977, e com autorização aduaneira.

Caso a transferência se dê em desacordo com a legislação, o imposto de importação pode ser exigido tanto do diplomata quanto do adquirente ou cessionário. É o efeito da responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, prevista em norma de caráter legal.⁹²²

Em 1988, o Decreto-Lei nº 2.472 incluiu um segundo responsável solidário: o **representante, no País, do transportador estrangeiro**, provavelmente, pela dificuldade de se exigir não só tributo, mas penalidade, em relação ao transportador estrangeiro.

A terceira previsão legal de responsabilidade solidária surge, no Brasil, na Lei nº 9.611, de 19/02/1998, que dispôs sobre o transporte multimodal de cargas, assim entendido “... *aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal*” (OTM), em percurso nacional ou internacional. No artigo 28 da referida lei, estabeleceu-se a responsabilidade tributária “solidária” do **expedidor**, do **OTM** e de qualquer **subcontratado** para a realização do transporte multimodal, criando-se a figura “*sui generis*” do “*responsável solidário preferencial*” (*sic*), o OTM, a quem cabe direito de regresso, conforme parágrafo único do artigo 28 da lei.

Pede-se licença, aqui, para romper, com fins didáticos, a ordem cronológica que estava a ser seguida, para tratar de um caso de responsabilidade solidária estabelecido na Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 59, específica para regimes

⁹²² A essa solidariedade do adquirente de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto opõe-se HILÚ NETO, entendendo-a como inconstitucional, por se tratar de exigência de imposto de importação em venda interna de mercadoria já nacionalizada – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 160-162; opinião endossada por FOLLONI, Tributos sobre importações: novas reflexões..., *op. cit.*, p. 198. MEIRA, por seu turno, entende que o que está, de fato, o legislador, a exigir, é uma sanção administrativa de valor idêntico ao do imposto de importação – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 126; e **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 376.

aduanheiros suspensivos destinados à industrialização para exportação – direcionada ao “*drawback-suspensão brasileiro*” e ao RECOF – entre o beneficiário do regime e terceiro que, mediante sua anuência, importe mercadorias com igual benefício, “... *com vistas na execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado*”. Tal figura ficou conhecida, no RECOF, inicialmente, como “**co-habilitado**”, e, no “*drawback-suspensão brasileiro*”, como **fabricante-intermediário**.⁹²³

Regressa-se, agora, ao ano de 2001, para narrar como surgiu a modalidade de “importação por conta e ordem”, que agregou mais um responsável solidário ao rol existente no parágrafo único do artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/1966: o **adquirente de mercadoria importada por conta e ordem**.

Até a virada do século, somente havia previsão normativa, no Brasil, para importações por conta própria. Mas o comércio, ou o mercado, como é cediço, não se pauta somente pelo que está normatizado pelo Estado, sendo frequentes, à época, importações por meio de “*trading companies*”, principalmente motivadas por benefícios na tributação interna, relativos a ICMS.⁹²⁴

Tais benefícios, existentes desde a década de setenta do século passado, no Estado do Espírito Santo, com a criação do Fundo para o Desenvolvimento das

⁹²³ Após a edição da Lei nº 10.833/2003, a IN SRF nº 417, de 27/04/2004, que disciplinou o RECOF, passou a tratar da figura do “co-habilitado”, em seu artigo 7º, dispondo que a empresa habilitada ao regime – por exemplo, uma fabricante de automóveis – poderia solicitar “... *a co-habilitação ao regime de fornecedor industrial de partes, peças e componentes para a produção dos bens que industrialize...*”, v.g., de fornecedor de motores, escapamentos e vidros automotivos, sem que deste fornecedor fossem exigidos os requisitos para habilitação. Assim, tal fornecedor poderia importar mercadorias para fabricação, v.g., dos motores, escapamentos e vidros, com as vantagens do RECOF, como se habilitado fosse, para fornecer ao habilitado. É uma espécie de “contaminação positiva”, na qual a habilitada ao RECOF “contamina”, com as vantagens do regime, todos os elos da cadeia produtiva, se assim desejar. O termo “co-habilitado” foi mantido nas IN RFB nº 757, de 17/09/2007, e nº 1.291/2012, que disciplinaram o regime, posteriormente. No que se refere ao “*drawback-suspensão brasileiro*”, a Portaria SECEX nº 23/2011, em seu artigo 67, § 1º, I, prevê a aplicação do regime “... *às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final a ser exportado (drawback intermediário)*”, na mesma filosofia que norteia a “contaminação positiva”.

⁹²⁴ Na exportação, as “*trading companies*” – como ficaram conhecidas, no Brasil, as empresas comerciais exportadoras que adquiriam mercadorias, no mercado interno, com fim específico de exportação – já encontravam previsão normativa expressa, desde o Decreto-Lei nº 1.248, de 29/11/1972, que estabelecia tratamento tributário específico, inclusive no que se refere a benefícios tributários na exportação, a tais empresas, desde que cumprissem determinados requisitos, como registro especial no órgão competente, constituição sob a forma de sociedade por ações e capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional. O Regulamento Aduaneiro de 1985, expressamente, mencionava tais empresas nas disposições referentes ao entreposto aduaneiro, artigo 337, em sua redação original. A importância de tais empresas teve impacto substancial com o advento do artigo 39 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, que estabeleceu benefício semelhante a qualquer empresa comercial exportadora, independentemente da forma de constituição ou de seu capital.

Atividades Portuárias (FUNDAP), pela Lei estadual nº 2.508, de 22/05/1970, inspiraram outras unidades da federação, fazendo com que a realidade se adiantasse à legislação. E a situação levou a RFB a demandar posicionamento da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sobre o tema, que acabou externado no Parecer da PGFN/CAT nº 1.316, de 09/07/2001, no qual se concluiu que “... as empresas comerciais importadoras e exportadoras, registradas no FUNDAP...”, que constavam como consignatárias nos conhecimentos de carga, assumiam a condição de contribuinte do imposto de importação “... independentemente do verdadeiro adquirente das mercadorias”.⁹²⁵

Com a resposta, atrelando o sujeito passivo do imposto de importação ao consignatário do conhecimento de carga – apesar de já termos aqui esclarecido que o conhecimento pode ser endossado ou estar consignado “à ordem” – a PGFN entendeu restar afastado do polo passivo o adquirente da mercadoria, como se percebe do seguinte excerto do parecer: “... não vemos como responsabilizar o proprietário por intermédio simples processo interpretativo, sendo necessária providência legislativa nesse sentido” (sic).

⁹²⁵ A Receita Federal já havia feito estudo sobre o tema, que culminou na Nota da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 163, de 11/06/2001, na qual se esclareceu que as “empresas comerciais importadoras” – “trading companies” de importação – agem de duas maneiras: (a) “... como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a ‘trading’ é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria)”; e (b) “... somente como importador: nesta hipótese a ‘trading’ figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem de terceiros. O adquirente da mercadoria estrangeira é pessoa diversa do importador. A ‘trading company’ continuará, destarte, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro e em nome de quem é consignada a mercadoria no conhecimento de carga. Contudo a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, à ordem de quem a ‘trading company’ promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria)”. Em relação à situação (a), reconheceu a RFB tratar-se de importação comum, mas, em relação à situação (b), demonstrou, a fiscalização, preocupação pelo fato de as autuações que imputavam a responsabilidade aos efetivos adquirentes das mercadorias não estarem prosperando, e, pelo fato de a operação ensejar falta de recolhimento de alguns tributos, como o imposto sobre produtos industrializados, pois a “trading company” que realiza “... a operação, agindo apenas como prestadora de serviços, repassa o bem ao adquirente (terceiro) pelo seu valor de entrada no mercado interno”. O que não narra expressamente a RFB, na nota, mas que era, efetivamente, uma preocupação sua, à época – recorde-se, contemporânea à criação da construção jurídica sobre a “interposição fraudulenta”, sobre a qual tratamos no tópico 5.2.4.3, p. 410-413 – era o fato de que, em grande parte, tais “trading companies” eram empresas sem patrimônio ou capacidade operacional, ou com patrimônio substancialmente inferior ao valor de qualquer das operações que realizavam, e que, portanto, jamais teriam condições de saldar eventuais exigências tributárias efetuadas após a liberação das mercadorias. Muitas dessas empresas, como se comprovou depois, sequer existiam de fato, e eram criadas apenas para ocultar o real adquirente da mercadoria.

E a providência legislativa não tardou. No mesmo ano, a sempre lembrada e eterna Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seus artigos 77 a 81, passou a expressamente prever “... o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora...”, como responsável solidário pelo imposto de importação, e como responsável por eventuais infrações, em novas redações dadas aos artigos 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, e a equiparar a estabelecimento industrial “... os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora”, assim como permitir que a RFB estabelecesse requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro.⁹²⁶

Com o estabelecimento, pela Lei nº 10.637/2002, de que “... a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35”, só restaria uma hipótese de importação para terceiro a disciplinar: aquela na qual os recursos utilizados pela “trading company”, na importação para terceiro, fossem dela própria.⁹²⁷

E tal disciplina surge em 2006, durante o processo de conversão da Medida Provisória nº 267, de 28/11/2005, na Lei nº 11.281, de 20/02/2006, que estabeleceu, em seus artigos 11 a 14, que “... a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”; remetendo o estabelecimento de requisitos e condições para as “importações por encomenda” à RFB, e prevendo a responsabilidade solidária pelo imposto de

⁹²⁶ O estabelecimento de requisitos e condições foi efetuado na IN SRF nº 225, de 18/10/2002. Mas é interessante destacar que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seu artigo 80, II, “geograficamente” dentro da disciplina da “importação por conta e ordem”, permitiu à Secretaria da Receita Federal “... exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente”. Nítida, aqui, a preocupação com o que narramos na nota de rodapé anterior, em relação a empresas que são constituídas para importar para terceiros, ocultando-os, e sem condições de saldar eventuais débitos lançados posteriormente à liberação da mercadoria. É nesse ponto que o tema da “importação por conta e ordem” começa a interseccionar-se com o da “interposição fraudulenta”, narrado no tópico 5.2.4.3, p. 410-413.

⁹²⁷ O comando do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 só vem a aprofundar a intersecção entre os dois temas que estamos a debater nessa verdadeira narrativa paralela, em rodapé: “a importação por conta e ordem” e a “interposição fraudulenta”. Perceba-se que a remissão do artigo 27 à legislação sobre “importação por conta e ordem” inclui o artigo 80, II, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

importação, e a responsabilidade por infrações, do **encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora**, bem como sua equiparação a estabelecimento industrial.⁹²⁸

Passam a existir, desde então, no Brasil, três formas de importação, no que se refere à possibilidade – ou não – de intermediação: a “importação direta”, na qual a mercadoria é importada por conta e ordem do próprio importador; a “importação por conta e ordem” de terceiro, efetivo adquirente da mercadoria; e a “importação por encomenda”, que é realizada por conta própria, mas por ordem de terceiro, o encomendante predeterminado.⁹²⁹

Na primeira operação, o contribuinte do imposto de importação é, indubitavelmente, o importador. Na segunda, são solidários o importador por conta e

⁹²⁸ A disciplina das importações por encomenda não constava no texto da Medida Provisória nº 267/2005. Durante o trâmite da medida, na Câmara dos Deputados, o Deputado Natan Donadon propôs dois novos artigos: o primeiro, alterando a redação do artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, distinguindo a importação por conta e ordem, “... *para fins de aplicação da legislação tributária federal e aduaneira...*”, da importação “... *promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior, para revenda a comprador nacional encomendante predeterminado...*”, quando a pessoa jurídica importadora “... *assuma, isoladamente, os riscos da operação de comércio exterior e a responsabilidade financeira pela operação*”; e o segundo, dando nova redação ao artigo 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, para incluir o encomendante predeterminado nas equiparações a estabelecimento industrial – disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_emendas.jsessionid=AAEB093A19D3ED1DFC4B31EDAB276757.proposicoesWeb2?idProposicao=307822&subst=0>. As emendas foram, no entanto, rejeitadas, por, “... *além de tratar de matéria estranha ao teor da Medida Provisória...*”, cuidar de “... *legislar em matéria tributária de extrema complexidade e com inequívocas repercussões para o fisco federal...*”, conforme parecer proferido em plenário pelo Relator, Deputado Nelson Marquezelli, em 16/01/2016, disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutos_votos.jsessionid=AAEB093A19D3ED1DFC4B31EDAB276757.proposicoesWeb2?idProposicao=307822>. A “redação final” nº 1 do projeto de conversão, na câmara, em 16/01/2006, não continha mais artigos sobre o tema. No Senado Federal, no entanto, em 25/01/2006, foi aprovada a Emenda nº 8, de autoria do relator revisor, Senador Ney Suassuna, que incluiu quatro artigos, todos sobre “importação por encomenda”, que viriam a se transformar nos artigos 11 a 14 da Lei nº 11.281/2006 – disponível em : <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/76452>>. De volta à Câmara dos Deputados, o projeto emendado no Senado Federal foi acolhido em parecer acatado pelo mesmo Deputado Nelson Marquezelli, sob a seguinte justificativa: “*No Senado, o Relator, Senador Ney Suassuna, fez apenas essas 2 modificações, de comum acordo com o Ministério da Fazenda e com a Receita Federal*” – disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=372608&filename=PSS+1+MPV26705+%3D%3E+MPV+267/2005>. Todos os acessos em: 04 jul. 2016. Assim, ao que tudo indica, apesar de ter nascido no parlamento, a disciplina da “importação por encomenda” contou com aquiescência da RFB, que veio a detalhar, procedimentalmente, a matéria, na Instrução Normativa nº 634, de 30/03/2006. Sobre o temor em relação à “interposição fraudulenta”, agora nas “importações por encomenda”, convém destacar, para pôr termo à narrativa paralela de rodapé, que também a Lei nº 11.281/2006 previu a possibilidade de exigência de garantia “... *como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante*” – artigo 11, § 1º, II.

⁹²⁹ TÔRRES detalha as distinções entre tais modalidades de importação, com ênfase na disciplina das sanções eventualmente aplicáveis, em: *Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias*, in TREVISAN (org.), **Temas atuais de Direito Aduaneiro**, p. 197-244.

ordem e o adquirente da mercadoria assim importada. E, na terceira, são solidários o importador por encomenda e o encomendante predeterminado.

Por fim, é de se destacar que, no Brasil, não há previsão legal expressa para atribuição de responsabilidade pelo imposto de importação ao despachante aduaneiro, que, basicamente, representa o importador perante os órgãos que atuam no comércio exterior.⁹³⁰

5.4 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

5.4.1 Considerações preliminares

A base de cálculo e a alíquota, responsáveis pela quantificação do imposto de importação, são, indiscutivelmente, os atributos mais internacionalizados.⁹³¹ A base de cálculo está praticamente toda disciplinada no Acordo de Valoração Aduaneira, resultante da Rodada Uruguai do GATT, sendo o Brasil signatário. E as alíquotas estão, salvo exceções, pactuadas no âmbito do bloco regional do qual o Brasil faz parte, o MERCOSUL. Ademais, as alíquotas sofrem ainda limitações decorrentes de acordos, no âmbito da OMC, da ALADI e de preferências tarifárias negociadas pelo Brasil em diversos acordos bilaterais e multilaterais.

Assim, a análise nacional, a seguir empreendida, busca, basicamente, verificar de que forma o Brasil vem aplicando o estabelecido em tais acordos internacionais e como vem complementando suas disposições.

⁹³⁰ A utilização de despachante aduaneiro não afeta a sujeição passiva do imposto de importação, e é facultativa, no Brasil, como atesta o artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.472/1988, que dispõe que o processamento de trâmites junto aos órgãos competentes pode ser feito: (a) “... se pessoa jurídica de direito privado, somente por intermédio de dirigente, ou empregado com vínculo empregatício exclusivo com o interessado, munido de mandato que lhe outorgue plenos poderes para o mister, sem cláusulas excedentes da responsabilidade do outorgante mediante ato ou omissão do outorgado, ou por despachante aduaneiro”; (b) “... se pessoa física, somente por ela própria ou por despachante aduaneiro”; e (c) “... se órgão da administração pública direta ou autárquica, federal, estadual ou municipal, missão diplomática ou repartição consular de país estrangeiro ou representação de órgãos internacionais, por intermédio de funcionário ou servidor, especialmente designado, ou por despachante aduaneiro”. A disciplina infralegal da atividade de despachante aduaneiro é dada pelo artigo 810 do Regulamento Aduaneiro e pela IN RFB nº 1.209, de 08/11/2011. Apesar de ser facultativa a utilização de despachante, LEONARDO narra que cerca de 98 % das operações de comércio exterior, no Brasil, são realizadas por meio de despachantes, destacando a criação, em 2009, de exames de qualificação para despachantes aduaneiros, no país – *El Derecho Aduanero en Brasil*, in COTTER, **Derecho Aduanero**, T. III, p. 1703.

⁹³¹ Como percebemos, respectivamente, no subitem 4.2.2 (p. 227-241) e em todo o Capítulo 2.

Não se pode seguir, no entanto, sem antes alertar que o imposto de importação, ao contrário dos demais tributos em geral, demanda providência adicional para o cálculo, além da determinação da base de cálculo e da alíquota: a conversão do valor, em moeda estrangeira, para reais (R\$).

E tal passo adicional pode distorcer o resultado, externado no montante de tributo a pagar, se empregadas taxas cambiais descoladas da realidade.

Sobre o tema, o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 24, estabeleceu que, *“... para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente no momento da ocorrência do fato gerador”*, alinhando-se ao que dispõe o artigo 143 do Código Tributário Nacional, que afirmou que, salvo disposição legal em contrário, os valores expressos em moeda estrangeira devem ser convertidos em moeda nacional *“... ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação”*.

Historicamente, no país, a taxa de câmbio já foi mensal, de 01/01/1967 a 31/12/1980; quinzenal, de 01/01/1981 a 15/09/1988; diária, de 16 a 22/09/1988; semanal, de 23/09/1988 a 29/11/1995; e mensal, de 30/11/1995 a 25/01/1999; voltando a ser diária, desde 26/01/1999.⁹³²

Com a informatização dos procedimentos, inclusive para registro da declaração de importação, em 1997, e com o advento da previsão para débito automático em conta-corrente bancária dos tributos incidentes na importação, como o imposto de importação, em 1998, a complexidade dos cálculos, que assombrava

⁹³² Os atos legais que alteraram a periodicidade de determinação da taxa de câmbio foram, respectivamente, o parágrafo único do artigo 24 do Decreto-Lei nº 37/1966, e as novas redações a ele dadas pelo Decreto-Lei nº 1.836, de 23/12/1980; pelo Decreto-Lei nº 2.462, de 30/08/1988; e pelo Decreto-Lei nº 2.477, de 22/09/1988; endossada esta última pela Lei nº 7.683, de 02/12/1988. A partir de 01/01/1995, a competência para alterar a forma de fixação da taxa de câmbio, para cálculo dos impostos incidentes na importação, passou a ser do Poder Executivo, tendo sido, a competência, delegada ao Ministro da Fazenda, pelo Decreto nº 1.707, de 17/11/1995. Pela Portaria MF nº 286, de 30/11/1995, a taxa voltou a ser mensal, tomando por base o último dia útil do mês, para vigência no subsequente. Com o advento da Portaria MF nº 6, de 25/01/1999, a taxa passou a ser diária, informatizando-se o procedimento, obtendo-se o dado mediante acesso ao Sistema de Informações Banco Central (SISBACEN), e divulgando-o por intermédio da tabela específica "Taxa de Conversão de Câmbio" do Sistema Integrado do Comércio Exterior – (SISCOMEX). A Portaria da Secretaria da Receita Federal nº 87, de 27/01/1999 dispõe sobre a divulgação das taxas de câmbio. Pelo que se percebe destas duas últimas portarias, ainda vigentes, a taxa de câmbio que o SISCOMEX utiliza tem por base a taxa de câmbio para venda da moeda estrangeira, divulgada pelo SISBACEN, no fechamento do dia útil imediatamente anterior àquele em que houver sido posta à disposição, no SISCOMEX, e será aplicada ao cálculo dos tributos relativos às declarações de importação registradas no dia subsequente ao da colocação à disposição. Assim, pode-se afirmar, com convicção, que há uma defasagem real de dois dias entre a taxa de câmbio para venda da moeda estrangeira e a taxa utilizada para cálculo do imposto de importação.

os operadores de comércio exterior, nas duas últimas décadas do século passado, deu lugar à simples informação, pelo declarante, da base de cálculo e da classificação da mercadoria, encarregando-se o Sistema Informatizado de Comércio Exterior (SISCOMEX) de efetuar os cálculos e, em fração de segundos, debitar o valor correspondente ao resultado na conta-corrente bancária cadastrada pelo importador.

Tal informatização, com débito em conta-corrente, pioneira no mundo, e que atinge a quase totalidade das importações brasileiras, deu celeridade às operações, minimizando erros referentes à informação de taxas cambiais, ou de alíquotas aplicáveis a determinados códigos da nomenclatura, movendo os holofotes para os elementos essenciais ao cálculo: o valor aduaneiro da mercadoria, base de cálculo do imposto de importação, e a classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do MERCOSUL, a partir da qual o próprio SISCOMEX preenche a alíquota correspondente ao imposto de importação, a ser multiplicada pela base de cálculo.

E a multiplicação da base de cálculo pela alíquota ocorre porque, no Brasil, não temos, hoje, nenhum caso de alíquota “*ad rem*”, ou específica, por unidade de medida, aplicável ao imposto de importação, apesar de existir previsão normativa para tal, tanto no Código Tributário Nacional, artigo 20, I, quanto no Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 2º, I, tanto em seu texto original quanto na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, havendo ainda nova previsão na Lei nº 11.727, de 23/06/2008, jamais regulamentada.

Sobre a base de cálculo, no caso de previsão de alíquotas “*ad rem*”, e sobre as próprias alíquotas específicas, que só existem, no Brasil, em tese, trataremos, então, neste momento preliminar, para não poluirmos as discussões sobre a disciplina do cálculo do imposto de importação, travadas nos subitens subsequentes.

O artigo 20, I, do Código Tributário Nacional, estabelece que, no caso de alíquota específica, a base de cálculo do imposto é “... *a unidade de medida adotada pela lei tributária...*”, sendo mais preciso o artigo 2º, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, ao determinar que a base de cálculo, em tal hipótese, é “... *a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa*”.

Mais preciso porque a base de cálculo não é a “unidade estabelecida”, mas a “quantidade na unidade estabelecida”, pela qual será multiplicada a alíquota “*ad rem*”, fixada em moeda nacional. Como alerta P. B. CARVALHO, “... *quando a base não se exprimir em valores monetários, a alíquota forçosamente o será...*”,

mencionando, como exemplo, o extinto imposto sobre consumo incidente nos casos de industrialização de tecidos, “... *em que a base de cálculo era o número de metros lineares de comprimento, e a alíquota uma quantia em dinheiro*”.⁹³³

Foi sob essa forma que se tentou, em 2008, dar novo sopro de vida às alíquotas “*ad rem*” para o imposto de importação, no Brasil, retirando-as de décadas de hibernação e contrariando a previsão de S. O. LIMA.⁹³⁴

O artigo 2º da Medida Provisória nº 413, de 03/01/2008, dispôs que se aplica uma alíquota específica de R\$ 10,00 por quilograma líquido – ou unidade de medida estatística da mercadoria – para o cálculo do imposto de importação “... *sobre mercadorias classificadas nos Capítulos 22, 39, 40, 51 a 64, 82, 83, 90, 91 e 94 a 96 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM*”, em substituição à alíquota “*ad valorem*” correspondente, permitindo ao Poder Executivo “... *estabelecer e alterar a relação de mercadorias...*” sujeitas a alíquotas específicas e alterar as alíquotas aplicáveis. Tal artigo, que produziria efeitos apenas depois de regulamentado, conforme artigo 18, I, da Medida Provisória, foi justificado da seguinte forma, na Exposição de Motivos que acompanhou o texto:

4. O art. 2º vem reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro mediante a instituição de alíquota “*ad rem*” para o Imposto de Importação, instrumento utilizado amplamente em outros países. Esse instrumento elimina o efeito da prática do subfaturamento, permitindo um ambiente concorrencial adequado aos produtos nacionais e àqueles importados de diferentes países.

4.1 Contudo, tendo em vista a necessidade de dar flexibilidade à política tarifária, a proposta fixa uma alíquota teto, atribuindo ao Poder Executivo, como ocorre com as alíquotas “*ad valorem*”, a fixação da alíquota adequada a cada caso e situação de preços praticados no mercado internacional.

Se a justificativa merece elogios pela sinceridade – pois reconhece expressamente que é protecionista, buscando “... *reforçar o sistema de proteção tarifária...*”, e que busca, com tarifa, eliminar “... *o efeito da prática do subfaturamento...*”, assumindo que as alíquotas que fixa são apenas um teto, podendo o Poder Executivo dosá-las “... *a cada caso...*” – suscita ferrenhas críticas, sob o ponto de vista jurídico, pois implica a possibilidade de violação das alíquotas pactuadas internacionalmente, com desgaste para o país em contenciosos

⁹³³ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 333.

⁹³⁴ Ao tratar das alíquotas específicas, previstas para o imposto de importação, em 1981, S. O. LIMA profetizou: “*Esta modalidade de alíquota se encontra em franco desuso e tudo leva a crer que desaparecerá muito em breve*” – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 132.

internacionais, principalmente no âmbito da OMC. Ademais, nacionalmente, vulnera os próprios pressupostos da medida provisória, pois é lógico crer que a relevância e a urgência teriam sido arrefecidas pelo fato de a matéria sequer ter sido regulamentada, não só durante o processo de conversão em lei, mas nos oito anos seguintes, persistindo a omissão até os dias atuais. Por fim, é preciso destacar que, pelo universo de capítulos da NCM relacionados, e pela possibilidade de o Poder Executivo alargar tal universo, além de alterar as alíquotas, em verdadeira “carta branca” para o cálculo do imposto, que nem o texto constitucional concede, a própria técnica de redação é péssima.

Na redação definitiva do artigo, após a conversão da Medida Provisória na Lei nº 11.727/2008, não houve mais lista de capítulos da NCM, permitindo-se ao Poder Executivo apenas definir alíquotas específicas para o imposto de importação, para as mercadorias em relação às quais entendesse necessária a medida, tendo sido aumentado o valor originalmente previsto de R\$ 10,00 para R\$ 15,00, podendo o Poder Executivo reduzi-las, mantendo-se a produção de efeitos apenas após a regulamentação, que jamais ocorreu.

Entendemos tal artigo como avesso ao GATT, ou, apenas, como inútil. Como avesso ao GATT, se for utilizado para estabelecer alíquotas efetivas acima dos patamares pactuados, ou burlar normas de valoração aduaneira. No entanto, caso o artigo objetive somente permitir ao Poder Executivo fixar alíquotas “*ad rem*”, dentro dos patamares pactuados internacionalmente, ele é inútil, pois o Poder Executivo já podia fazer isso, com base nos citados artigos do Decreto-Lei nº 37/1966, do Código Tributário Nacional, e no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988.⁹³⁵

⁹³⁵ Com um exemplo, buscaremos demonstrar o que se considera, aqui, uma alíquota “efetiva”. Imagine-se que uma empresa está a importar dez toneladas de um determinado tipo de tecido, e que o valor aduaneiro da mercadoria, apurado segundo as regras do AVA-GATT, sobre o qual tratamos no subitem 4.2.2, p. 227-241, é – já em reais, para facilitar o cálculo – de R\$ 100.000,00. Sabendo-se que o Brasil pactuou, internacionalmente, para o código tarifário relativo ao produto, alíquota “*ad valorem*” máxima de 35%, o imposto máximo a ser cobrado seria de R\$ 35.000,00. Caso seja fixada uma alíquota “*ad rem*”, por exemplo, de R\$ 15,00 por quilograma, teríamos, no mesmo caso, um imposto a pagar de R\$ 15,00 x 10.000 quilos, resultando em R\$ 150.000,00. O importador, no caso, pagaria, a título de imposto de importação, uma vez e meia o valor aduaneiro da mercadoria, com alíquota efetiva de 150%, alíquota essa que, ao que tudo indica, não se amolda ao pactuado internacionalmente. A ponderação que aqui fazemos, aliás, assemelha-se à preocupação registrada no artigo 3º, § 1º, da Lei nº 3.244/1957, que dispôs, em hipóteses de estabelecimento de alíquotas “*ad rem*”, que não poderiam, em cada caso, ultrapassar a 30% “*ad valorem*”, percentual alterado, posteriormente, para 60%, pelo Decreto-Lei nº 2.162, de 19/09/1984.

O subfaturamento, acrescente-se, não é pretexto para a violação de acordos internacionais, mas sim para punição, única e exclusivamente, a quem subfatura, tarefa que incumbe à Aduana. E parece ter sido essa linha de entendimento que fez com que o dispositivo legal aqui criticado jamais fosse regulamentado.

As alíquotas “*ad valorem*”, em termos percentuais, sobre o valor da mercadoria, são mais adaptáveis às flutuações de preço e às diferenças quantitativas das mercadorias, além de refletirem considerável grau de respeito à capacidade contributiva e à isonomia, pois o valor do imposto a pagar é proporcional ao preço da mercadoria.⁹³⁶

Assim, ao tratarmos, a seguir, da base de cálculo e da alíquota do imposto de importação, expurgaremos qualquer menção à utilização de alíquotas “*ad rem*”, ou de bases de cálculo a ela associadas.

5.4.2 Base de Cálculo

O Brasil disciplinou mais precisamente a base de cálculo do imposto de importação na década de sessenta do século passado, no artigo 20 do Código Tributário Nacional e no artigo 2º do Decreto-Lei nº 37/1966. Ambos são inspirados na Definição de Valor de Bruxelas (DVB), avença predominantemente europeia, da qual o Brasil sequer fazia parte. E isso se atesta pela redação da Exposição de Motivos do Decreto-Lei nº 37/1966, que revela que o Capítulo II, que trata de base de cálculo, “... *complementa a disposição do artigo 20 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a aplicação da Definição de Valor de Bruxelas*”.

Com o advento da Rodada Tóquio de negociações comerciais do GATT, sobre a qual tratamos no subitem 2.6.4, surgiu um Código de Valoração Aduaneira, de caráter internacional, mas ainda plurilateral, aplicável somente às partes que a ele se vinculassem. E o Brasil passou a ser vinculado pelo referido código com sua incorporação ao ordenamento jurídico nacional, em 1986.⁹³⁷

⁹³⁶ Nesse sentido, HILÚ NETO chega a sustentar a impossibilidade de existência de alíquotas específicas para o imposto de importação, não só por ofensa ao Acordo de Valoração Aduaneira, mas por violação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 233-234. Também MEIRA entendeu que a base de cálculo não expressa em moeda e a alíquota específica não se coadunam com o sistema jurídico-tributário brasileiro – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 66 e 127.

⁹³⁷ Subitem 2.6.4, p. 110-113. O Código de Valoração Aduaneira foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 9, de 08/05/1981, e promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/1986, com reservas “... *aos parágrafos 3, 4 e 5 de seu protocolo adicional*”. Em verdade, o acordo não foi

Desde 23/07/1986, data de entrada em vigor, no Brasil, do Código de Valoração Aduaneira da Rodada Tóquio, a base de cálculo do imposto de importação passou a ser o “valor aduaneiro”, apurado segundo as regras de tal código, como esclarecem o artigo 90 do Regulamento Aduaneiro de 1985 e o artigo 4º do Decreto nº 92.930/1996.

Assim, ficaram com eficácia suspensa as disposições de leis nacionais que dispunham de forma diversa, notadamente os artigos 2º, I, e 3º, do Decreto-Lei nº 37/1966, e o artigo 20, II, do Código Tributário Nacional, que estabeleciam como base de cálculo o “... *preço normal da mercadoria...*”, assim entendido o preço que ela, ou mercadoria similar, “... *alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega...*” no local de entrada no país.

Os referidos artigos do Decreto-Lei nº 37/1966 foram alterados pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, de modo a adaptá-los ao Código de Valoração Aduaneira, passando a nova redação do artigo 2º, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, que trata da base de cálculo do imposto de importação, a, simplesmente, remeter “... *ao valor aduaneiro apurado segundo as normas do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio*”. A justificativa para a alteração figura expressamente na Exposição de Motivos nº 296/1988, que acompanha o Decreto-Lei nº 2.472/1988:

No art. 2º do DL-37/66, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto, substitui-se no inc. II a norma anterior pelas que entraram em vigor após a promulgação do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (Dec. nº 92.930, de 16 de julho de 1986). Conseqüentemente, no art. 17 deste projeto de Decreto-lei propõe-se a revogação expressa dos arts. de 3º a 6º do DL-37/66, tacitamente derogados pelo acordo (*sic*).

Tal alteração não era necessária, por certo, a partir do que expusemos no subitem 3.5.3, sobre a primazia dos tratados internacionais, pois o tratado posterior suspende a eficácia da norma legal com ele incompatível, ainda que tal norma seja o

aprovado com reserva “a tais parágrafos”, mas, aproveitando a possibilidade de reserva expressa em tais parágrafos, para países em desenvolvimento, permitindo: a manutenção condicional de valores mínimos oficialmente estabelecidos; a inversão da ordem de aplicação do quarto e do quinto métodos de valoração, por solicitação do importador, com concordância da Aduana, havendo consentimento das demais Partes; e aplicação restrita do artigo 5.2 do Acordo – que trata, no quarto método, da determinação do valor, quando nem mercadorias idênticas nem similares são vendidas no país importador no estado em que foram importadas – de acordo com a respectiva nota, quer o importador solicite ou não.

próprio Código Tributário Nacional, que, recorde-se, endossa tal primazia em seu artigo 98.⁹³⁸

Assim, não mais produz efeitos o comando do artigo 20, II, do Código Tributário Nacional brasileiro, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto de importação, enquanto o Brasil for parte em acordo que disponha sobre o tema de modo diverso.

No tema em que o Código de Valoração Aduaneira deixava à legislação nacional a faculdade de incluir ou não elementos – custos de transporte, seguro, e gastos relativos à carga, descarga e manuseio associados ao transporte das mercadorias até o porto ou local de importação (artigo 8º, 2) – na base de cálculo do imposto, o Brasil decidiu incluir todos esses elementos, expressando tal desejo no próprio Decreto nº 92.930/1986, artigo 2º.⁹³⁹

Em 1994, com a celebração do Acordo de Valoração Aduaneira – Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT, na Rodada Uruguai, já na sistemática multilateral, a disciplina legal nacional é, também, atualizada, tendo o acordo entrado em vigor, para o Brasil, em 01/01/1995, conforme atesta o Decreto nº 1.355/1994, que o promulga, após aprovação parlamentar, pelo Decreto Legislativo nº 30/1994.⁹⁴⁰

O Acordo de Valoração Aduaneira celebrado na Rodada Uruguai segue vigente, sendo, hoje, a **base de cálculo do imposto de importação**, no Brasil, o **valor aduaneiro**, apurado conforme as regras estabelecidas em tal acordo, que apresentamos no subitem 4.2.2, e cuja base primeira é o valor de transação (valor real), e não o “preço normal” (valor teórico), a que se refere o Código Tributário Nacional, de 1966, fundado na DVB.⁹⁴¹

⁹³⁸ Subitem 3.5.3, p. 214-221. Ademais, destaca LACOMBE que o artigo 20 do Código Tributário Nacional não versa sobre matéria reservada a lei complementar e “... é, portanto, lei ordinária federal, já revogada pelo art. 2º do decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966” – **Imposto de Importação...**, *op. cit.*, p. 31.

⁹³⁹ O mesmo Decreto nº 92.930/1986, em seu artigo 3º, deixou a cargo da Secretaria da Receita Federal a expedição de “... normas complementares para a aplicação do acordo”, tendo tal órgão complementado a disciplina internacional na IN SRF nº 84, de 17/07/1986, vigente até as vésperas da conclusão da Rodada Uruguai do GATT, quando foi editada a IN SRF nº 39, de 06/06/1994, dando nova disciplina procedimental à matéria, ainda sob a égide do Código da Rodada Tóquio.

⁹⁴⁰ No Decreto nº 1.355/1994 não consta nenhuma manifestação expressa de que o Brasil tenha optado por efetuar reserva aos dispositivos para os quais havia essa possibilidade, no caso de países em desenvolvimento.

⁹⁴¹ Subitem 4.2.2, p. 227-241. HILÚ NETO mescla, a nosso ver, equivocadamente, esses conceitos, entendendo como sinônimas as expressões utilizadas no Código Tributário Nacional, “preço

Em relação aos elementos facultativos, previstos no artigo 8º, 2, do Acordo de Valoração Aduaneira, o Decreto nº 2.498, de 13/02/1998, que disciplinou, no Brasil, a aplicação do acordo, manteve, no artigo 17, sua integral inclusão no valor aduaneiro, medida que foi confirmada nos Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009, em seus artigos 77, e acompanhada pelos membros do MERCOSUL, no artigo 5º da Decisão CMC nº 13, de 28/06/2007, incorporada ao nosso ordenamento pelo Decreto nº 6.870/2009.

Além de acolher os comandos do Acordo de Valoração Aduaneira, o Regulamento Aduaneiro de 2009 traz ainda disposições referentes a duas das sete decisões já emitidas pelo Comitê de Valoração Aduaneira (CVA), da OMC: as Decisões 3.1, sobre juros, e 4.1, sobre “*software*”, presentes, respectivamente, nos artigos 80 e 81 do regulamento.⁹⁴²

Em relação a procedimentos, no entanto, custou o Brasil a libertar-se da burocracia que lhe era peculiar em termos de controle de “preços” pelos órgãos governamentais, na importação. Nas normas infralegais que, inicialmente, disciplinaram a matéria – IN SRF nº 16, de 17/02/1998, que previa a possibilidade de exame preliminar de valor aduaneiro, antes da liberação da mercadoria, no chamado “canal cinza”, exigindo-se garantia, até a realização de posterior exame conclusivo; e IN SRF nº 18, também de 17/02/1998, que criava formulários a serem preenchidos – percebe-se que a lógica do Acordo de Valoração Aduaneira ainda não havia sido bem assimilada, como bem retrata M. P. CARVALHO.⁹⁴³

normal”, e no Acordo de Valoração Aduaneira, “valor aduaneiro” – **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 174-177.

⁹⁴² As demais decisões e atos do CVA/OMC e do CTVA/OMA foram divulgados, em língua portuguesa, no Brasil, inicialmente, pela IN SRF nº 17, de 17/02/1998, limitada a atos do CTVA, que foi revogada pela IN SRF nº 318, de 04/04/2003, que, atualmente, traz as versões oficiais, em língua portuguesa, de Decisões do CVA/OMC, e de Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emitidos pelo CTVA/OMA. Sobre a estatuta de tais atos, remetemos às considerações efetuadas no subitem 3.5.4, p. 221-225, e ao estudo de MACEDO, Valoração Aduaneira: Força legal dos atos do CVA e do CTVA..., *op. cit.*, p. 133-137.

⁹⁴³ Merece transcrição, em tal estudo de M. P. CARVALHO, o seguinte excerto, com o qual acordamos plenamente: “A cultura da valoração aduaneira desenvolvida no Brasil, após vigorarem por tanto tempo elementos tais como o valor externo e a pauta de valor mínimo, associou o controle da base de cálculo do imposto sobre a importação ao questionamento de preços considerados ‘abaixo de mercado’, bem como implicou a busca por meios destinados a sua rejeição e concomitante fixação do valor aduaneiro segundo o ‘mercado’” – **Valor Aduaneiro: Princípios...**, *op. cit.*, p. 70. As normas de 1998, e a construção jurídica precária nelas albergada, acabaram por deixar um passivo de trabalho com pouco resultado para a RFB, que remediou a situação na IN SRF nº 327, de 14/05/2003, norma procedimental que rege, atualmente, o tema, remetendo a análise do valor aduaneiro ao momento posterior à liberação da mercadoria.

A mescla entre as discussões sobre valoração aduaneira e sobre fraude de preço, v.g., subfaturamento, que parecia ser sintomática nas normas de 1998, volta à tona em 2001, no Brasil, com estatura legal, na sempre lembrada Medida “Provisória” nº 2.158-35/2001, em seus artigos 86 a 88. No artigo 86, permitiu-se a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo, no caso de falta de apresentação de documentos comprobatórios pelo importador; e, no artigo 87, presumiu-se vinculação entre as partes, na transação comercial, quando não for possível identificar precisamente a composição societária ou a própria existência do vendedor. O artigo 88, por sua vez, disciplinou procedimentos a adotar nos casos de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação. Tais situações, no entanto, são – ou, ao menos, deveriam ser – excepcionalíssimas, e não podem ser consideradas como uma regra para determinação do valor aduaneiro, aplicando-se somente se comprovada a ocorrência das circunstâncias normativamente previstas para o tratamento excepcional.⁹⁴⁴

Igualmente excepcional é a redução proporcional na base de cálculo em virtude de avaria – dano casual ou acidente – prevista no artigo 25 do Decreto-Lei nº 37/1966, tanto em sua redação original quanto na que lhe foi dada pela Lei nº 12.350/2010.

E aproveitamos a imersão no universo da excepcionalidade para tratar, especificamente, da base de cálculo do imposto de importação nas importações com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado, nas reimportações, nas importações temporárias e nas importações irregulares, seguindo a classificação por nós adotada desde o item 5.1, ressaltando que o que até aqui expusemos se aplica a todas as importações definitivas comuns e com registro antecipado de declaração.⁹⁴⁵

Assim, nas disposições a seguir, o que se faz, nacionalmente – e, às vezes, regionalmente – é apenas especificar, em casos especiais, como se determina o

⁹⁴⁴ O fundamento de tais dispositivos, assim como de outros, surgidos no artigo 70 da Lei nº 10.833/2003, parece resultar de exegese do artigo 17 do Acordo de Valoração Aduaneira, que estabeleceu que nenhuma disposição sua poderia “... ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira”. Assim, teria a Aduana o direito de demandar eventuais esclarecimentos e informações, e adotar as providências cabíveis em caso de não atendimento.

⁹⁴⁵ Item 5.1, p. 321-327.

“valor aduaneiro”, sem que haja permissão, em tais especificações, para simplesmente ignorar o pactuado internacionalmente.

No **Regime de Tributação Especial** (RTE), aplicável à bagagem de viajantes, a norma de valoração aduaneira do MERCOSUL – Decisão CMC nº 13/2007, em seu artigo 25, “a”, previu que a determinação do valor aduaneiro ficaria sujeita ao que estabelecessem “... *normas específicas comunitárias...*”, tendo a Decisão CMC nº 53/2008 estabelecido, em seu artigo 4º, que o valor será determinado com base no “... *valor de sua aquisição, à vista da fatura...*”, ou em caso de inexistência ou inexatidão da fatura, no “... *valor que, em caráter geral, estabelecer a autoridade aduaneira*”. Observe-se que não há distanciamento em relação às disposições acordadas internacionalmente, visto que não existe, propriamente, um seguro ou frete associado ao transporte internacional de bagagem de viajante. No entanto, sendo possível discernir tais custos – v.g., nos casos de bagagem desacompanhada – deve ele ser adicionado ao preço de aquisição da mercadoria, para composição do valor aduaneiro.⁹⁴⁶

No **Regime de Tributação Simplificada** (RTS), aplicável a remessas postais internacionais, a norma de valoração aduaneira do MERCOSUL – Decisão CMC nº 13/2007, em seu artigo 25, “d”, também remeteu a “... *normas específicas comunitárias...*” sobre o tema, nesse caso, ainda inexistentes. E a norma de estatuta legal que regula o tema, no país, o Decreto-Lei nº 1.804/1980, em seu artigo 2º, I, encarregou o Ministro da Fazenda de editar disposições sobre valoração aduaneira de remessas postais internacionais, o que foi feito no artigo 2º da Portaria MF nº 156, de 25/06/1999, que dispõe que a tributação simplificada “... *terá por base o valor aduaneiro da totalidade dos bens que integrem a remessa postal ou a encomenda aérea internacional*”, o que inclui os custos de transporte internacional e de seguro correspondentes.⁹⁴⁷

⁹⁴⁶ Ambas as decisões CMC foram incorporadas ao ordenamento brasileiro pelo Decreto nº 6.870/2009. O Regulamento Aduaneiro trata da base de cálculo do imposto de importação, para bagagem de viajante, em seu artigo 87, meramente reproduzindo os ditames do artigo 4º da Decisão CMC nº 53/2008. A IN RFB nº 1.059/2010, em seu artigo 42, na redação dada pela IN RFB nº 1.385/2013, complementa as disposições da norma do MERCOSUL, estabelecendo que, no caso de inexistência ou inexatidão da fatura, “... *a fiscalização aduaneira estabelecerá o valor dos bens, utilizando-se de catálogos, listas de preços, inclusive pesquisados eletronicamente, ou outros indicadores de valor*”.

⁹⁴⁷ Na mesma linha, o Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 88, em homenagem à primazia do “valor da transação”, estabelece que “... *na apuração do valor tributável da mercadoria importada por tráfego postal, será também considerado, como subsídio, o valor indicado pelo remetente na declaração prevista na legislação postal, para entrega à unidade aduaneira*”. Em tratamento

No **Regime de Tributação Unificada** (RTU), aplicável às importações de mercadorias constantes da lista positiva do regime, procedentes de *Ciudad del Este*-Paraguai, a lei instituidora, de nº 11.898/2009, estabelece, em seu artigo 10, que o imposto de importação, entre outros, terá como base de cálculo “... o preço de aquisição das mercadorias importadas, à vista da fatura comercial ou documento de efeito equivalente...”, mas permite o estabelecimento de “... valores de referência mínimos...”, pela RFB.⁹⁴⁸

No caso de **(re)importações** de produtos resultantes de aperfeiçoamento passivo, que tenham recebido transformação substancial, no exterior, o Regulamento Aduaneiro institui procedimento de cálculo “*sui generis*”, em seu artigo 455. O cálculo do imposto de importação deve ser efetuado tendo por base o valor aduaneiro do produto resultante. No entanto, do valor final do tributo a pagar deverá ser subtraído o valor que seria pago caso a mercadoria exportada temporariamente para aperfeiçoamento ativo estivesse regressando ao país, no mesmo estado, na data da (re)importação. Uma espécie de tributação sobre “valor agregado”, mas, na qual, a dedução não se opera na base de cálculo, mas no cálculo final do tributo a pagar.⁹⁴⁹

semelhante ao conferido à bagagem de viajante, tendo em vista a ausência de base de dados precisa sobre o tema, a Portaria MF nº 156/1999, em seu artigo 2º, § 2º, dispôs que: “Na ausência de documentação comprobatória do preço de aquisição dos bens ou quando a documentação apresentada contiver indícios de falsidade ou adulteração, este será determinado pela autoridade aduaneira com base em: I - preço de bens idênticos ou similares, originários ou procedentes do país de envio da remessa ou encomenda; ou II - valor constante de catálogo ou lista de preços emitida por estabelecimento comercial ou industrial, no exterior, ou por seu representante no País”.

⁹⁴⁸ Tal dispositivo acabou não sendo trazido para o Regulamento Aduaneiro, o que prejudica a sistematização da legislação aduaneira, mas não a aplicação de seu teor. No entanto, em relação ao estabelecimento de “... valores de referência mínimos...”, temos que eles podem ser usados somente como parâmetro, mas não na determinação do valor, para que não haja ofensa ao pactuado no Acordo de Valoração Aduaneira. Entendemos, ainda, em obediência a tal acordo, que, no caso de haver custos de transporte e seguro associados à introdução da mercadoria no país, eles deveriam ser adicionados ao valor aduaneiro.

⁹⁴⁹ A metodologia não destoa, substancialmente, do tratamento indicado no Comentário 5.1 do CTVA. O valor aduaneiro a ser tomado como base de cálculo é, indubitavelmente, o do produto resultante, havendo, no caso, uma posterior redução do tributo a pagar, que constitui uma faculdade outorgada às partes contratantes – o “Comentário 5.1”, veiculado, em língua portuguesa, no Anexo da IN SRF nº 318/2003, usa a expressão “... isenção total ou parcial dos direitos...” para descrever a situação. A metodologia deve, assim, ser encarada como uma possibilidade de redução total ou parcial no imposto a pagar, ao final do cálculo, derivada da forma de implementação do acordo, no Brasil, e não como um “método diferenciado de valoração”. Isso porque o valor de tributo a pagar, ao final do cálculo, não pode ser negativo. Aproveite-se o exemplo, já utilizado neste estudo, de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo de chapas de aço, seguida da importação de cilindros de aço. E imagine-se que o valor aduaneiro dos cilindros de aço, produto resultante, seja de R\$ 1.000.000,00, e que a alíquota aplicável à importação de mercadorias assim classificadas, na nomenclatura, seja de 1%. Isso resultaria em

No caso de **importações temporárias**, nas quais há, ao menos, dois momentos, o da admissão em regime, inicialmente, e o de despacho para consumo, eventualmente realizado “*a posteriori*”, a valoração aduaneira, no momento inicial, não estará a se referir a uma “operação de compra e venda”. Na admissão da mercadoria no regime aduaneiro correspondente, o valor aduaneiro deverá ser declarado com base nos documentos da operação comercial, conformes à prática do tipo de negócio efetuado, podendo a autoridade aduaneira aplicar, já nesse momento, procedimentos de valoração aduaneira, seja porque já haverá tributos parcialmente devidos, como na admissão temporária para utilização econômica, seja porque deseja se resguardar em relação a eventual descumprimento do regime. Aliás, como se registrou, regionalmente, no artigo 26 da Decisão CMC nº 13/2007, incorporada ao nosso ordenamento pelo Decreto nº 6.870/2009, no caso de mercadorias submetidas a regime “suspensivo”, o valor aduaneiro apurado na admissão não prejudica a “... *determinação do valor aduaneiro que se efetue em caso de eventual descumprimento do regime ou de seu despacho para consumo*”. E quando se estiver a discutir tais situações, são plenamente aplicáveis as disposições do Acordo de Valoração Aduaneira.

Resta tratar, derradeiramente, das **importações irregulares**. No primeiro grupo, que designamos de “**importações de mercadorias fora do prazo legal**”, não há nenhuma novidade, visto que a base de cálculo segue sendo o valor aduaneiro da mercadoria importada, apurado segundo o Acordo de Valoração Aduaneira.

No caso de “**importações de mercadorias extraviadas ou faltantes, declaradas nos documentos de transporte**”, a base de cálculo será o valor aduaneiro das mercadorias extraviadas.

Quando se possa verificar o valor da transação em relação a tais mercadorias – o que é comum nos casos de extravio parcial ou extravio detectado após o registro da declaração de importação – o valor aduaneiro é apurado segundo

R\$ 10.000,00 a pagar a título de imposto de importação. Mas, pelo disposto no artigo 455 do regulamento, em interpretação possível do Acordo de Valoração Aduaneira, permite-se que seja deduzido desse montante o valor que corresponderia ao imposto a ser pago em uma eventual importação, àquela data, das mesmas chapas de aço enviadas, que, para que possamos chegar ao resultado desejado, sem surpresas, terá, em nosso exemplo, o valor aduaneiro de R\$ 100.000,00, com alíquota do imposto de importação correspondente, de 20%, o que resultaria numa dedução equivalente a R\$ 20.000,00. Perceba-se que o valor do imposto de importação a pagar é de R\$ 10.000,00, e foi determinado segundo as regras do Acordo de Valoração Aduaneira. No entanto, pelo fato de a legislação nacional conceber a possibilidade de redução, permitida no acordo, e não de crédito, o imposto a pagar será de “zero reais”, e não de “menos dez mil reais”.

o Acordo de Valoração Aduaneira, associado à previsão legal nacional de que as mercadorias são consideradas como ingressadas no território aduaneiro.

O mesmo raciocínio é válido para o caso de “**importações clandestinas**”, às quais seria aplicável a pena de perdimento, mas que, em função de não serem as mercadorias localizadas, ou terem sido consumidas ou revendidas, fazem surgir hipótese de incidência do imposto de importação. Como tais mercadorias não estarão mais à disposição da Aduana – pois, caso estivessem, seriam apreendidas, e não ensejariam a exigência do imposto de importação – o tratamento, no que tange à base de cálculo, é semelhante ao aplicável às mercadorias extraviadas, para as quais já não se tenha a mercadoria para identificar precisamente, devendo a identificação ser feita a partir dos documentos disponíveis.

No entanto, pode ser que as tentativas da Aduana de identificar exatamente qual seria a natureza da mercadoria extraviada, ou introduzida clandestinamente, sejam fracassadas. Imagine-se, por exemplo, uma unidade de carga estrangeira ingressada em um porto brasileiro, contendo dez mil quilogramas de mercadorias descritas nos documentos de transporte como “*said do contain: general mechandise*”/“*diz conter: mercadorias, em geral*”, e que tal unidade de carga seja descarregada, com pesagem, mas sem abertura, e seja extraviada sob a responsabilidade do depositário do recinto alfandegado.

Como determinar a base de cálculo referente à importação de algo que se sabe que ingressou no país, mas sequer se sabe o que é? No caso, os únicos dados disponíveis sobre a mercadoria sabidamente ingressada no porto seriam o peso, o responsável pelo extravio, que, como revelamos no item 5.3, é considerado responsável pelo imposto de importação correspondente, e que se trata de “mercadorias, em geral”.⁹⁵⁰

A nosso ver, diante de tal situação, cabível seria a aplicação de penalidade ao depositário, que falhou na tarefa de guarda da mercadoria, e não a exigência de imposto de importação, que careceria de um de seus elementos essenciais: a determinação da base de cálculo. Mas é inegável que a mercadoria ingressou no território aduaneiro, e mais, foi destinada a consumo no país. Assim, chega-se à conclusão de que o imposto de importação seria devido, mas não é quantificável.

⁹⁵⁰ Item 5.3, p. 420-421.

Buscando resolver a questão, o artigo 67 da Lei nº 10.833/2003, tanto em sua redação original, quanto na alterada pela Lei nº 13.043, de 13/11/2014, arbitrou a base de cálculo aplicável, no caso de impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte, em valor equivalente à mediana dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais.

Cria-se, assim, um “arbitramento dentro da presunção”. A mercadoria, além de ser considerada como introduzida no território nacional, pelo artigo 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, tem sua base de cálculo arbitrada. E, para piorar, estabelecendo algo que seria comparável ao “sonho, dentro do sonho, dentro do sonho”, no filme *“Inception”/“A Origem”*, de 2010, escrito e dirigido por Christopher Nolan, o § 2º do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003 estabelece que “... *na falta de informação sobre o peso da mercadoria, adotar-se-á o peso líquido admitido na unidade de carga utilizada no seu transporte*”, “presumindo, dentro do arbitramento, dentro da presunção”, que a unidade de carga estaria cheia. Chegaríamos, à excepcionalíssima hipótese de exigência do imposto de importação sobre mercadoria que não se sabe o que é, nem qual o valor, nem quanto pesa.

Dizemos “excepcionalíssima”, porque a série de presunções e arbitramentos jamais deve ser utilizada por mera comodidade da Aduana, que se furtará de verificar, com base nos documentos disponíveis, qual efetivamente é a mercadoria importada. A hipótese excepcionalíssima deve, excepcionalissimamente, ser utilizada, apenas quando frustradas todas as tentativas, inclusive contatando as pessoas referidas nos documentos disponíveis, com vistas a apurar efetivamente a base de cálculo do imposto.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 148, estabeleceu a possibilidade de arbitramento do preço a ser tomado em consideração na base de cálculo de tributo, quando “... *sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado...*”.

Os comandos da Lei nº 10.833/2003 seguem a mesma estrada do artigo 148 da codificação tributária, mas estão milhas adiante, pois não se está só a arbitrar preço daquilo que se conhece, mas preço daquilo que se desconhece, quantitativa e qualitativamente.

Não é necessário seguir adiante nessa “realidade virtual”, para que possamos perceber que o horizonte aponta para duas leituras jurídicas do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003: a de que institui, de fato, penalidade, e a de que seria inconstitucional, por ser avesso ao sistema tributário constitucionalmente delineado.

Parece-nos mais adequada ao sistema normativo aduaneiro e tributário a primeira linha, de que o artigo 67 trata, em verdade, de multa a quem falhou na guarda de mercadoria sob controle aduaneiro, ou sujeita à pena de perdimento, impossibilitando a determinação da matéria tributável relacionada ao imposto de importação, multa essa que deve ser dura o suficiente para inibir a prática reiterada da conduta, e que é cumulável com outras penalidades aplicáveis ao responsável, como a suspensão, ou até a cassação do direito de realizar atividades relacionadas a transporte ou armazenagem de mercadorias sob controle aduaneiro.

5.4.3 Alíquota

Como estamos a tratar somente de alíquotas “*ad valorem*”, como foi aclarado ao final do subitem 5.4.1, assumimos que as alíquotas do imposto de importação, no Brasil, hoje, representam um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, resultará no montante a pagar, a título do imposto.⁹⁵¹

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, § 1º, estabeleceu que “*É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas...*” do imposto de importação.

A norma legal fixadora dos limites, recepcionada pela Constituição, foi a Lei nº 3.244/1957, já alterada por diversas vezes, com destaque para as alterações efetuadas pelo Decreto-Lei nº 63/1966 e pelo Decreto-Lei nº 1.154/1971. Tal lei dispôs, em seu artigo 2º, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.434, de 19/05/1988, que o imposto de importação seria cobrado na forma por ela estabelecida, e pela Tarifa Aduaneira do Brasil, dentro dos limites fixados em seu anexo, que também foi

⁹⁵¹ Subitem 5.4.1, p. 429-432.

objeto de substanciais alterações, até a extinção das tarifas brasileiras, dando lugar à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL.⁹⁵²

Além das delimitações de alíquota efetuadas em normas legais internas, o Brasil pactuou, no processo de internacionalização descrito no Capítulo 2 deste estudo, elevado número de tratados internacionais dispondo sobre as alíquotas do imposto de importação – bilaterais, regionais e multilaterais. E tais tratados, como se esclareceu no item 3.5, apresentam “*status*” de lei, se regularmente incorporados ao ordenamento jurídico nacional.⁹⁵³ Assim, o texto constitucional deve ser lido tomando o termo “lei” em sua acepção ampla, correspondente a todas as normas de estatura legal.

Desde 01/01/1995, como descrevemos no subitem 2.7.3, o MERCOSUL possui uma Tarifa Externa Comum (TEC), na qual, a cada código de mercadoria da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), atribui-se uma alíquota, que já não é uma alíquota limite, mas exatamente aquela a ser aplicada, uniformemente, pelos países do bloco, nas importações realizadas de terceiros países.⁹⁵⁴

O Poder Executivo, no contexto de um bloco regional, como o MERCOSUL, já não mais “altera” simplesmente as alíquotas, mas, em regra, “acorda conjuntamente” – no caso do MERCOSUL, consensualmente – com outros Poderes Executivos, sua alteração.

Resta, então, apenas margem residual ao Poder Executivo nacional, para manejar as alíquotas do imposto de importação, restrita às “exceções”/“perfurações” à TEC e às importações que designamos, neste estudo, por “importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado”, em situações pontuais.

Iniciemos nossa análise pela regra geral, que corresponde às **alíquotas constantes na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria**

⁹⁵² A tarifa constante do Anexo foi substituída pela Tarifa das Alfândegas, veiculada pelo Anexo do Decreto-Lei nº 63/1966, republicado por determinação do Decreto-Lei nº 264, de 28/02/1967. Interessante destacar o caráter nitidamente protecionista de alguns Decretos-Leis que alteraram a Tarifa das Alfândegas. O Decreto-Lei nº 398, de 30/12/1968, v.g., simplesmente acresceu 100 (cem) pontos percentuais às alíquotas do imposto de importação de mais de uma centena de produtos, situação somente revertida em janeiro de 1974, por força do Decreto-Lei nº 1.199, de 27/12/1971. Nesse mesmo ano foi estabelecida, pelo Decreto-Lei nº 1.154/1971, a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), baseada na Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NAB), estabelecendo-se, no artigo 4º do Decreto-Lei, que “... a *Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM)* com as alíquotas da atual Tarifa das Alfândegas, passa a constituir a Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), que acompanha este Decreto-lei”, entrando em vigor em 30/04/1971. Posteriormente, a TAB foi substituída pela Tarifa Externa Comum do MERCOSUL (TEC), em 1995.

⁹⁵³ Item 3.5, p. 200-225.

⁹⁵⁴ Subitem 2.7.3, p. 120-122.

importada. Embora tenhamos mencionado significativo rol de “exceções”/“perfurações” à TEC, no subitem 2.7.3, não temos dúvidas de que a esmagadora maioria das importações efetuadas no Brasil, hoje, utiliza as alíquotas fixadas na TEC, já nem possuindo mais, o Brasil, uma tarifa aduaneira nacional ou uma nomenclatura nacional, como outrora.⁹⁵⁵

A técnica utilizada, de manter as alíquotas em uma nomenclatura – no caso, a NCM, compondo uma tarifa, a TEC – faz com que a tarefa de identificar a alíquota aplicável à mercadoria demande conhecimento sobre classificação de mercadorias, segundo as regras do Sistema Harmonizado, além das regionalmente estabelecidas, como as Regras Complementares, no MERCOSUL. É a “linguagem do comércio internacional”, sobre a qual expusemos no subitem 4.3.2.⁹⁵⁶

Hoje, no Brasil, o importador sequer preenche o campo da declaração de importação destinado à alíquota do imposto. Ele informa a classificação da mercadoria na NCM, e o próprio sistema informatizado, o SISCOMEX, completa, automaticamente, o campo referente à alíquota, com aquela que estiver vigente para a mercadoria, seja na TEC ou em “exceções”/“perfurações”.

A TEC foi publicada, inicialmente, no Brasil, pelo Decreto nº 1.343/1994, sucedido pelos Decretos nº 1.767/1995 e nº 2.376/1997, que eram constantemente alterados por outros decretos, promovendo modificações pontuais nos anexos, contendo a tarifa e as exceções.

No Decreto nº 3.756, de 21/02/2001, dispôs-se que compete, no âmbito do Poder Executivo, à Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), “... *fixar as alíquotas do imposto de importação, atendidas as condições e os limites estabelecidos na Lei nº 3.244, de 14/08/1957, no Decreto-Lei nº 63, de 21/11/1966, e no Decreto-Lei nº 2.162, de 19/09/1984*” (artigo 2º, XIII), competência mantida até os dias atuais, por meio de decretos posteriores.⁹⁵⁷

Em função de a fixação de alíquotas, observados os limites legais, estar a cargo da CAMEX, o Decreto nº 4.088/2002 revoga todos os decretos de alteração da NCM e da TEC, passando a nomenclatura e a tarifa, com suas exceções, a serem

⁹⁵⁵ Subitem 2.7.3, p. 121.

⁹⁵⁶ Subitem 4.3.2, p. 297-305

⁹⁵⁷ O Decreto nº 3.756/2001 foi revogado pelo Decreto nº 3.981, de 24/10/2001, que estabeleceu disposição idêntica sobre a competência para fixação de alíquotas em seu artigo 2º, XIV, por sua vez revogado pelo Decreto nº 4.732, de 10/09/2003, que mantém intacto o comando em seu artigo 2º, XIV, atualmente em vigor.

publicadas, exclusivamente, por meio de resoluções da CAMEX, que, pelas constantes alterações, acabam sendo, de tempos em tempos, consolidadas, tendo, a última consolidação, sido levada a cabo pela Resolução CAMEX nº 94/2011, que traz, em seus anexos: (a) a NCM e as alíquotas do imposto de importação correspondentes, compondo a TEC – Anexo I; (b) a Lista de Exceções à TEC, com as respectivas alíquotas do imposto de importação, em vigor até 31/12/2021 – Anexo II, com a redação dada pela Resolução CAMEX nº 92, de 24/09/2015; e (c); a Lista de Exceções de Bens de Informática e de Telecomunicações, também com as correspondentes alíquotas do imposto – Anexo III, igualmente com a redação dada pela Resolução CAMEX nº 92/2015.⁹⁵⁸

A alteração de alíquotas pela CAMEX, no entanto, recebeu críticas, em função de a expressão constante no artigo 153 da Constituição Federal, “Poder Executivo”, albergar competência que seria exclusiva do Presidente da República, e exercida por meio de decretos. É o entendimento, v.g., de HILÚ NETO, um dos raros exploradores dos tributos sobre o comércio exterior que enfrentou expressamente o tema, e defendeu, com base no artigo 76 da Constituição – “*O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado*” – que a competência é exclusiva do Presidente da República e é indelegável, salvo exceção constitucional, sendo inconstitucional a outorga de competência à CAMEX.⁹⁵⁹

CARRAZA, ao tratar do § 1º do artigo 153 da Constituição Federal, reconhecendo que mudou seu posicionamento sobre a matéria, também passa a defender que os atos administrativos de fixação das alíquotas, a cargo do Poder Executivo, deverão sempre ser veiculados por meio de decreto presidencial, e que as resoluções de conselhos governamentais não têm força jurídica para tratar do

⁹⁵⁸ A CAMEX, desde sua criação, já vinha publicando Resoluções alterando as alíquotas da TEC, mesmo antes do Decreto nº 4.088/2002 – vejam-se, por exemplo, a Resolução CAMEX nº 07, de 22/03/2001, que “... altera a TEC”, e a Resolução CAMEX nº 16, de 29/05/2001, que “... divulga a Lista Definitiva de Exceções à TEC”, ambas já revogadas. E a primeira publicação completa da NCM e da TEC, pela CAMEX, foi efetuada pela Resolução nº 42/2001, também antes do Decreto nº 4.088/2002, que parece ter sido editado justamente para evitar a convivência de duas tarifas, uma veiculada por decreto e outra por resolução da CAMEX. A Resolução CAMEX nº 42/2001, após 35 alterações, foi revogada pela Resolução CAMEX nº 43/2006, que, depois de 46 alterações, foi revogada pela Resolução CAMEX nº 94/2011, que, registre-se, já foi alterada mais de uma centena de vezes. As “exceções”/“perfurações”, destaque-se, não são apenas as presentes nos Anexos II e III, havendo menção a outras na própria Resolução CAMEX nº 94/2011. As versões atualizadas da NCM e da TEC estão disponíveis em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=3361>>, acesso em 04 jul. 2016.

⁹⁵⁹ **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 259-262.

assunto, que é eminentemente regulamentar, e, portanto, de competência exclusiva do chefe do Poder Executivo Federal.⁹⁶⁰

PAULSEN trilha caminho diverso, defendendo que a competência da CAMEX para a fixação de alíquotas, nos termos da lei, deriva da Lei nº 8.085/1990, que, no parágrafo único de seu artigo 1º, com a redação dada pela conhecida Medida Provisória nº 2.158-35/2001, estabelece, literalmente, que o Presidente da República pode outorgar competência à CAMEX para a prática do ato.⁹⁶¹

Encontramos dificuldades em seguir tanto um quanto outro entendimento.

Em primeiro lugar, não nos parece que o fato de a Constituição Federal ter outorgado competência ao Poder Executivo – artigo 153, § 1º – resulte em entendimento de que tal competência foi privativamente endereçada ao Presidente da República e é indelegável.

A Constituição Federal arrola, em seu artigo 84, as matérias de competência privativa do Presidente da República, que são indelegáveis – à exceção das referidas nos incisos VI, XII e XXV, primeira parte, e, realmente, ali constam a competência de expedir decretos (inciso IV), e a de exercer outras atribuições previstas na Constituição (inciso XXVII). O texto constitucional faz menção ao “Presidente da República”, ainda, em outras 98 oportunidades.

Já as referências ao “Poder Executivo”, no texto constitucional, somam 43, aí incluída a presente no artigo 153, § 1º. A simples leitura de alguns de tais dispositivos – v.g., artigos 31; 49, V e X; 128, § 3º; e 25 do ADCT – demonstra, claramente, que o conteúdo dos textos é incompatível com a ideia de que as menções ao “Poder Executivo” foram feitas direta e privativamente ao Presidente da República, ou aos Governadores e Prefeitos.⁹⁶²

⁹⁶⁰ **Curso de Direito...**, *op. cit.*, p. 297.

⁹⁶¹ Impostos Federais, in PAULSEN e MELO. **Impostos federais, estaduais e municipais**, p. 36.

⁹⁶² “Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de **controle interno do Poder Executivo** Municipal, na forma da lei”; “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...) V - sustar os **atos normativos do Poder Executivo** que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa; (...) X - fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os **atos do Poder Executivo**, incluídos os da administração indireta; (...)”; “Art. 128. (...) § 3º Os Ministérios Públicos dos Estados e o do Distrito Federal e Territórios formarão lista tríplice dentre integrantes da carreira, na forma da lei respectiva, para escolha de seu Procurador-Geral, que será nomeado pelo **Chefe do Poder Executivo**, para mandato de dois anos, permitida uma recondução”; e “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a **órgão do Poder Executivo** competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a (...)”. Os grifos são todos nossos, e permitem não só a visualização de que se desejasse o texto constitucional remeter especificamente ao “chefe” do

O Presidente da República é o chefe do Poder Executivo, mas ele não se confunde com o próprio Poder Executivo, que é composto por diversos órgãos, da mesma forma que um ato do Poder Judiciário – 28 citações na Constituição – não se refere necessariamente ao presidente do STF – 5 referências – e um ato do Poder Legislativo – 15 menções – não se reporta diretamente ao presidente do Senado Federal – 9 vezes lembrado no texto constitucional.

Estivesse o Poder Legislativo delegando ao Poder Executivo competência para o trato de matéria de reserva legal, encontraríamos hipótese enquadrável como violação à separação dos poderes, petrificada no artigo 60, § 4º, III, da Constituição Federal, demandando veemente oposição. Mas a Constituição, no caso, já remete a competência ao Poder Executivo. E o próprio Poder Executivo, em decreto, autorizado pelo inciso VI, “a”, do artigo 84 da Constituição Federal – competência privativa para dispor, mediante decreto, sobre organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos – disciplina, para aumento da eficiência da administração pública federal, as competências de um órgão interministerial que permite ponderadas discussões e reúne consideráveis condições técnicas para o manejo da política de comércio exterior – CAMEX, o que inclui a alteração das alíquotas do imposto de importação, dentro dos limites e condições legalmente fixados, entre outras atribuições em matéria aduaneira, área onde impera o caráter regulatório/extrafiscal.

Assim, o segundo entendimento doutrinário aqui exposto, de que a lei permitiu a delegação, ou mesmo a outorga de competência, apresenta, a nosso ver, uma inconsistência: o fato de a lei permitir a “delegação”/“outorga” de uma competência que era do Poder Executivo. Se a competência já era do Poder Executivo, dirigida à pessoa do Presidente da República, e era delegável, desnecessária a lei. Contudo, se a competência era do Poder Executivo, dirigida ao Presidente da República, e era indelegável, não poderia o Poder Legislativo imiscuir-se na questão, a menos que expressamente autorizado pela Constituição Federal. Portanto, se entendido que a competência a que se refere o artigo 153, § 1º, da

Poder Executivo, ele o faria, como no artigo 128, mas a evidenciação de que o rigor que se deseja atribuir ao texto é, nele, inexistente.

Constituição, estava presente nas hipóteses de indelegabilidade do artigo 84 da Carta, jamais uma lei ordinária poderia remediar a indelegabilidade.⁹⁶³

Cabe acrescentar que o Supremo Tribunal Federal apreciou o tema que estamos a discutir, embora o tenha feito em relação ao imposto de exportação – referido no mesmo artigo 153, § 1º, da Constituição – chegando à conclusão, com repercussão geral reconhecida, de que pode a CAMEX alterar as alíquotas do imposto, observados os limites legalmente estabelecidos:

IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 153, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COMPETÊNCIA PRIVATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA NÃO CONFIGURADA. ATRIBUIÇÃO DEFERIDA À CAMEX. CONSTITUCIONALIDADE. FACULDADE DISCRICIONÁRIA CUJOS LIMITES ENCONTRAM-SE ESTABELECIDOS EM LEI. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - É compatível com a Carta Magna a norma infraconstitucional que atribui a órgão integrante do Poder Executivo da União a faculdade de estabelecer as alíquotas do Imposto de Exportação. II - Competência que não é privativa do Presidente da República. III - Inocorrência de ofensa aos arts. 84, caput, IV e parágrafo único, e 153, § 1º, da Constituição Federal ou ao princípio de reserva legal. Precedentes. IV - Faculdade discricionária atribuída à Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, que se circunscreve ao disposto no Decreto-Lei 1.578/1977 e às demais normas regulamentares. V - Recurso extraordinário conhecido e desprovido.⁹⁶⁴

Importante destacar, em tal caso emblemático, com decisão que se alastrará por todo o Poder Judiciário, por força da repercussão geral reconhecida, a síntese do voto condutor, externada em seu parágrafo final, que se invoca não só como endosso aos argumentos que estamos a apresentar, mas como leitura de que a decisão tratou também, reflexamente, do imposto de importação:

Em resumo, segundo penso, a competência estabelecida no art. 153, § 1º, da Constituição Federal para alterar alíquotas de determinados tributos, dentre os quais o Imposto de Exportação, não é exclusiva do Presidente da República, porquanto foi deferida, genericamente, ao Executivo, permitindo tal formulação que ela seja exercida por órgão que integre a estrutura deste Poder, a exemplo da CAMEX (*sic*).⁹⁶⁵

Assim, a nosso ver, não afronta o ordenamento jurídico nacional a competência da CAMEX, no âmbito do Poder Executivo, para, atendidas as

⁹⁶³ Ironicamente, a alteração foi promovida por uma medida provisória que hoje nada mais – além do nome – tem de provisória: a conhecida Medida Provisória nº 2.158-35/2001, eternizada até que o Congresso a aprecie, por força da Emenda Constitucional nº 32/2001.

⁹⁶⁴ Recurso Extraordinário nº 570.680/RS – Repercussão Geral, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, maioria, vencidos os Ministros Carlos Britto e Marco Aurélio, julgado em 28 out. 2009, publicado em 04 dez. 2009.

⁹⁶⁵ *Ibidem*.

condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de importação, fixando-as dentro de tais limites.

Resta, derradeiramente, analisar os casos dos regimes de tributação diferenciada: o RTE, o RTS e o RTU; visto que, nos casos de (re)importações, ingressos temporários e importações irregulares utilizam-se, necessariamente, as mesmas alíquotas aplicáveis a qualquer importação definitiva, para o cálculo do imposto de importação, cabendo somente ressaltar duas peculiaridades, justamente em relação ao cálculo: (a) nas (re)importações, após a aplicação da alíquota prevista na TEC, ou em exceções, sobre o valor aduaneiro do produto resultante do aperfeiçoamento, no exterior, do resultado será deduzido o valor correspondente ao imposto que incidiria se a mercadoria exportada temporariamente estivesse a retornar (artigo 455 do Regulamento Aduaneiro); e (b) nas admissões temporárias para utilização econômica, após a aplicação da alíquota prevista na TEC, ou em exceções, sobre o valor aduaneiro da mercadoria admitida, ao resultado, aplica-se o percentual de 1% por mês de concessão do regime (artigo 373, § 2º, do Regulamento Aduaneiro).

Nos três casos de tributação diferenciada – RTE, RTS e RTU – que não foram dirigidos a profissionais de comércio exterior, dispensou-se o importador da tarefa de classificação das mercadorias, para obtenção da alíquota aplicável, fixando-a em percentuais únicos, qualquer que fosse a mercadoria importada, desde que admitida a importação ao amparo dos respectivos regimes.

No **RTE**, aplicável à bagagem de viajantes, o Decreto-Lei nº 2.120/1984, em período de intenso protecionismo, estabeleceu, originalmente, que as alíquotas máximas seriam de módicos “400%” sobre o que excedesse à parcela isenta da bagagem do viajante; sendo, hoje, fixada a alíquota em **50%**, conforme artigo 13 da Decisão CMC nº 53/2008, incorporada ao nosso ordenamento pelo Decreto nº 6.870/2009, e artigo 101 do Regulamento Aduaneiro.⁹⁶⁶

No **RTS**, aplicável às remessas postais internacionais, foi utilizada a mesma técnica de estabelecimento de alíquotas-teto de 400%, no artigo 1º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.804/1980, com permissão ao Ministro da Fazenda (artigo 2º) para fixação das alíquotas do imposto, tendo o ministro, na Portaria MF nº 156/1999,

⁹⁶⁶ A alíquota de 50% é aplicável, ainda, ao que exceder o limite de isenção estabelecido para aquisição de mercadorias por viajante em lojas francas, conforme artigo 14 da Decisão CMC nº 53/2008, e artigo 102, II, do Regulamento Aduaneiro.

fixado a alíquota em **60%** para as mercadorias admitidas no regime, e sua redução a 0%, exclusivamente no caso de importações de medicamentos “... *por pessoa física para uso próprio ou individual, desde que cumpridos todos os requisitos estabelecidos pelos órgãos de controle administrativo*” – texto com a redação dada pela Portaria MF nº 72, de 04/03/2016.⁹⁶⁷

Por fim, no **RTU**, a lei instituidora, de nº 11.898/2009, estabeleceu, em seu artigo 10, uma alíquota única de 42,25 %, para quatro tributos – entre eles, o imposto de importação, para o qual o desmembramento de tal alíquota única, efetuado no mesmo artigo da lei, atribuiu 18% – permitindo a redução pelo Poder Executivo. E, no Decreto nº 6.976/2009, artigo 11, a alíquota única para o “quarteto tributário” foi reduzida a 25%, reservando-se ao imposto de importação a parcela referente a **7,78%**.⁹⁶⁸

⁹⁶⁷ Recorde-se que, pelo artigo 21, I, da Emenda Constitucional nº 1/1969, então vigente, competia, no que se refere ao imposto de importação, ao “... *Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo*”. E a lei atribuiu a órgão do Poder Executivo tal tarefa, aplicando-se, aqui, o mesmo raciocínio empreendido em relação à competência da CAMEX, no que diz respeito à fixação, em geral, da alíquota do imposto de importação. Tanto que as três faixas de alíquotas fixadas pela Portaria MF nº 609, de 22/11/1994, em função do valor das remessas – 10%, até US\$ 500,00; 20%, acima de US\$ 500,00 até US\$ 1.000,00; e 50%, acima de US\$ 1.000,00 – não invocaram qualquer ato do Presidente da República como fundamento, remetendo apenas à competência estabelecida no Decreto-Lei nº 1.804/1980. Tampouco a Portaria MF nº 703, de 28/12/1994, que a revogou, recorreu a disposições presidenciais, ao estabelecer duas faixas de alíquota – 60% para produtos de perfumaria e cosméticos; e 40% para os demais bens. Em 26/12/1995, o Presidente da República editou um decreto sem número, delegando competência ao Ministro da Fazenda para “... *estabelecer requisitos e condições a serem observados na aplicação do regime de tributação simplificada, prevista no art. 1º, § 4º, do Decreto-lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980*”. Tal decreto, diga-se, sequer tangencia o tema da competência para fixação de alíquota, já estabelecida no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.804/1980, e destina-se a tratar de questões diversas, relativas a requisitos e condições para aplicação do regime. O decreto sem número foi invocado na Portaria MF nº 316/1995, editada dois dias depois, alterando a alíquota para 60% e reduzindo-a a zero, no caso de medicamentos destinados a pessoas físicas. Finalmente, a Portaria nº 316/1995 foi revogada pela Portaria MF nº 156/1999, que disciplina, atualmente, o RTS, já tendo sido alterada pelas Portarias MF nº 454, de 13/07/2015 e nº 72/2016.

⁹⁶⁸ Merece registro a discutível alteração, por decreto, da distribuição das cargas tributárias, entre o “quarteto”. Dispõe o artigo 10, § 1º, da Lei nº 11.898/2009, que a alíquota de 42,25%, “... *relativamente a cada imposto ou contribuição federal, corresponde a: I - 18% (dezoito por cento), a título de Imposto de Importação; 15% (quinze por cento), a título de Imposto sobre Produtos Industrializados; III - 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), a título de COFINS-Importação; e IV - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), a título de Contribuição para o PIS-Pasep-Importação*”. No parágrafo único do artigo 11 do Decreto nº 6.956/2009, no entanto, a alíquota passou a ser de 25%, “... *relativamente a cada imposto ou contribuição federal, corresponde a: I - sete inteiros e oitenta e oito centésimos por cento, a título de Imposto de Importação; II - sete inteiros e oitenta e sete centésimos por cento, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados; III - sete inteiros e sessenta centésimos por cento, a título de COFINS-Importação; e IV - um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento, a título de Contribuição para o PIS/PASEP-Importação*”.

5.5 SÍNTESE DA DISCIPLINA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO NO BRASIL

Para facilitar a visualização do que foi aqui discutido, em relação à disciplina nacional do imposto de importação, elaboramos a tabela a seguir, trazendo, sinteticamente, para cada uma das categorias e subcategorias de importação analisadas – presentes nas linhas da primeira coluna – a correspondente hipótese de incidência, a sujeição passiva, a base de cálculo e a alíquota – nas linhas das demais colunas.

Não incluímos, na tabela, para não inflá-la desnecessariamente, os dados que são comuns a todas as categorias, como a sujeição ativa, a carga da União.

Por razões didáticas, efetuamos desdobramento na categoria referente a “importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado”, em RTS, RTE e RTU.

Nas linhas da primeira coluna, introduzimos as denominações das categorias de importação com o código numérico referente ao tópico em que são tratadas, neste estudo. O não enquadramento em categoria específica faz com que a importação seja direcionada para a regra geral: tópico 5.2.2.1 – importações definitivas comuns. E as admissões em regimes aduaneiros “especiais” – tópicos 5.2.3.1 a 5.2.3.4 – exceto o “*drawback*-suspensão brasileiro”, podem ser sucedidas por um despacho para consumo, que se consubstanciará em nova manifestação temporal da hipótese de incidência, remetendo, igualmente, à regra geral – tópico 5.2.2.1. No caso da admissão temporária para utilização econômica, ainda que haja posterior despacho para consumo, a manifestação temporal da hipótese de incidência dá-se no registro da declaração de admissão no regime.⁹⁶⁹

As siglas “MT” e “ME” referem-se, respectivamente, à manifestação temporal e à manifestação espacial da hipótese de incidência. Por sua vez, “R” e “RS” dizem respeito, respectivamente, a responsável e a responsável solidário.

⁹⁶⁹ Tópico 5.2.2.1, p. 352-357; e tópicos 5.2.3.1 a 5.2.3.4, p. 380-403.

Tabela 5 – Síntese da disciplina do imposto de importação, no Brasil

| Categoria de Importação | Hipótese de incidência | Sujeição Passiva | Base de cálculo | Alíquota |
|---|---|---|--|--|
| 5.2.2.1 – Importações definitivas comuns | Importar mercadoria de origem estrangeira. MT: registro da declaração de importação para consumo. ME: território aduaneiro. | Importador. RS: adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução; adquirente de mercadoria importada por conta e ordem; e encomendante predeterminado. | Valor aduaneiro. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |
| 5.2.2.2 – Importações definitivas com registro antecipado da declaração de importação | Importar mercadoria de origem estrangeira com registro antecipado de declaração. MT: registro da declaração antecipada de importação para consumo. ME: território aduaneiro, em zona primária. | Importador autorizado a registrar antecipadamente a declaração. RS: adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução; adquirente de mercadoria importada por conta e ordem; e encomendante predeterminado. | Valor aduaneiro. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |
| 5.2.2.3 – Importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado (RTE) | Importar mercadoria de origem estrangeira enquadrada no conceito de bagagem. MT: registro da declaração de importação para consumo referente à bagagem. ME: território aduaneiro, em zona primária. | Viajante regressando do exterior. RS: adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução; adquirente de mercadoria importada por conta e ordem; e encomendante predeterminado. | Valor aduaneiro – valor de aquisição, à vista da fatura. | A alíquota é de 50%, sendo aplicada somente sobre a parcela da base de cálculo para a qual não haja isenção. |

| Categoria de Importação | Hipótese de incidência | Sujeição Passiva | Base de cálculo | Alíquota |
|---|---|---|---|--|
| 5.2.2.3 – Importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado (RTS) | Importar mercadoria de origem estrangeira como remessa postal internacional ou remessa expressa, sujeita ao RTS. MT: registro da declaração de importação para consumo referente à remessa expressa, ou ciência da Nota de Tributação Simplificada. ME: território aduaneiro, em locais específicos de zona primária. | Importador – destinatário da remessa. RS: adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução; adquirente de mercadoria importada por conta e ordem; e encomendante predeterminado. | Valor aduaneiro. | A alíquota é de 60%, sendo de 0%, no caso de medicamentos para uso próprio ou individual de valor inferior a US\$ 10.000,00. |
| 5.2.2.3 – Importações definitivas com tratamento tributário e aduaneiro diferenciado (RTU) | Importar mercadoria de origem estrangeira constante da lista positiva do regime, procedente de <i>Ciudad del Este-Paraguai</i>. MT: registro da declaração de importação para consumo ao amparo do regime. ME: território aduaneiro, especificamente a Aduana da cabeceira brasileira da Ponte Internacional da Amizade, em Foz do Iguaçu. | Microempresa habilitada pela RFB, optante pelo SIMPLES Nacional. | Valor aduaneiro – preço de aquisição, à vista da fatura | A alíquota é de 7,88%. |

| Categoria de Importação | Hipótese de incidência | Sujeição Passiva | Base de cálculo | Alíquota |
|---------------------------------|--|---|---|--|
| 5.2.2.4 – Reimportações | <p>Importar mercadoria de origem estrangeira que seja produto resultante da transformação de outra exportada temporariamente para aperfeiçoamento passivo, ou materiais agregados em conserto, reparo ou restauração ao amparo de tal regime. MT: registro da declaração de (re)importação para consumo. ME: território aduaneiro.</p> | (Re)importador que efetuou a exportação temporária para afeiçãoamento passivo. | Valor aduaneiro do produto resultante. Há redução do valor do imposto a pagar, no cálculo, tomando em conta o imposto que seria devido pela mercadoria que estaria a retornar ao país. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |
| 5.2.3.1 – Admissões temporárias | <p>Importar temporariamente mercadoria de origem estrangeira em um dos regimes de “admissões temporárias”. MT: registro da declaração de admissão no regime. ME: território aduaneiro, em zona primária.</p> | Importador – beneficiário do regime, e, posteriormente, importador para consumo, se for o caso. Na hipótese de admissão temporária para utilização econômica, beneficiário do regime. | Valor aduaneiro, sem prejuízo de posterior apuração em caso de despacho para consumo ou descumprimento do regime. Na hipótese de admissão temporária para utilização econômica, o cálculo toma em conta o prazo de permanência da mercadoria no país. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |

| Categoria de Importação | Hipótese de incidência | Sujeição Passiva | Base de cálculo | Alíquota |
|--|---|--|--|---|
| 5.2.3.2 – Aperfeiçoamentos ativos | <p>Importar temporariamente mercadoria de origem estrangeira em um dos regimes de “aperfeiçoamentos ativos”.</p> <p>MT: registro da declaração de admissão no regime. ME: território aduaneiro, admitindo-se coordenada específica no caso da Zona Franca de Manaus.</p> | <p>Importador – beneficiário do regime, e, posteriormente, importador para consumo, se for o caso. Na hipótese de “drawback-suspensão brasileiro”, importador para consumo. RS: “co-habilitado”, ou fabricante-intermediário.</p> | <p>Valor aduaneiro, sem prejuízo de posterior apuração em caso de despacho para consumo ou descumprimento do regime.</p> | <p>Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo.</p> |
| 5.2.3.3 – Trânsitos aduaneiros | <p>Importar temporariamente mercadoria de origem estrangeira no regime de trânsito aduaneiro. MT: registro da declaração de admissão no regime. ME: território aduaneiro.</p> | <p>Importador – beneficiário do regime, e, posteriormente, importador para consumo, se for o caso. R: transportador. RS: expedidor, OTM ou subcontratado.</p> | <p>Valor aduaneiro, sem prejuízo de posterior apuração em caso de despacho para consumo ou descumprimento do regime.</p> | <p>Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo.</p> |
| 5.2.3.4 – Depósitos aduaneiros | <p>Importar temporariamente mercadoria de origem estrangeira em um dos regimes de “depósitos/entrepósitos aduaneiros”. MT: registro da declaração de admissão no regime. ME: território aduaneiro.</p> | <p>Importador – beneficiário do regime, e, posteriormente, importador para consumo, se for o caso. R: depositário.</p> | <p>Valor aduaneiro, sem prejuízo de posterior apuração em caso de despacho para consumo ou descumprimento do regime.</p> | <p>Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo.</p> |

| Categoria de Importação | Hipótese de incidência | Sujeição Passiva | Base de cálculo | Alíquota |
|--|--|---|---|--|
| 5.2.4.1 – Importações fora do prazo legal | Importar mercadoria de origem estrangeira fora dos prazos previstos no art. 23, II, do Decreto-Lei n. 1.455/1976. MT: data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado. ME: território aduaneiro, em regra, em zona primária. | Importador. RS: adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução; adquirente de mercadoria importada por conta e ordem; e encomendante predeterminado. | Valor aduaneiro. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |
| 5.2.4.2 – Importações de mercadorias extraviadas/faltantes, declaradas nos documentos de transporte | Importar mercadoria de origem estrangeira declarada nos documentos de transporte, mas extraviada. MT: data do lançamento de ofício. ME: território aduaneiro. | Importador – se assumir o ônus. R: transportador ou depositário. RS: representante, no país, do transportador estrangeiro; e expedidor, OTM ou subcontratado. | Valor aduaneiro, se for possível identificação e a quantificação da mercadoria importada. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |
| 5.2.4.3 – Importações clandestinas | Importar mercadoria de origem estrangeira à qual seria aplicável a pena de perdimento, mas que não o foi pelo fato dela não ser localizada, ou ter sido consumida ou revendida. MT: data do lançamento de ofício. ME: território aduaneiro. | Importador. RS: adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução; adquirente de mercadoria importada por conta e ordem; e encomendante predeterminado. | Valor aduaneiro, se for possível identificação e a quantificação da mercadoria importada. | Alíquota constante na TEC, para o código NCM correspondente à mercadoria importada, ou, nas exceções admitidas, a alíquota fixada pela CAMEX, dentro dos limites previstos em lei ou acordo. |

6 CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

6.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Tendo em conta o acordo terminológico prévio, estabelecido no Capítulo 1; a paulatina internacionalização da disciplina do comércio internacional, evidenciada no Capítulo 2; e seus impactos nos ordenamentos nacionais, sublinhados no Capítulo 3; percebe-se que o conteúdo dos principais tratados internacionais sobre matéria aduaneira afeta a incidência do imposto de importação, como destacado no Capítulo 4; e acaba por moldar o cenário normativo nacional, como traçado no Capítulo 5, em relação ao Brasil.

O que se buscará, neste capítulo, é, com fundamento nos anteriores, delimitar a abrangência da disciplina internacional da incidência do imposto de importação, assim como da margem, residual, facultada aos países, para o necessário tratamento de situações especiais. Em decorrência, objetiva-se traçar contornos para uma regulação internacional da incidência do imposto de importação, tanto no que concerne à hipótese de incidência e aos sujeitos envolvidos no enlace obrigacional tributário e aduaneiro – temas nos quais é menos intenso, hoje, o grau de internacionalização – quanto em relação à quantificação do imposto de importação, já substancialmente internacionalizada.

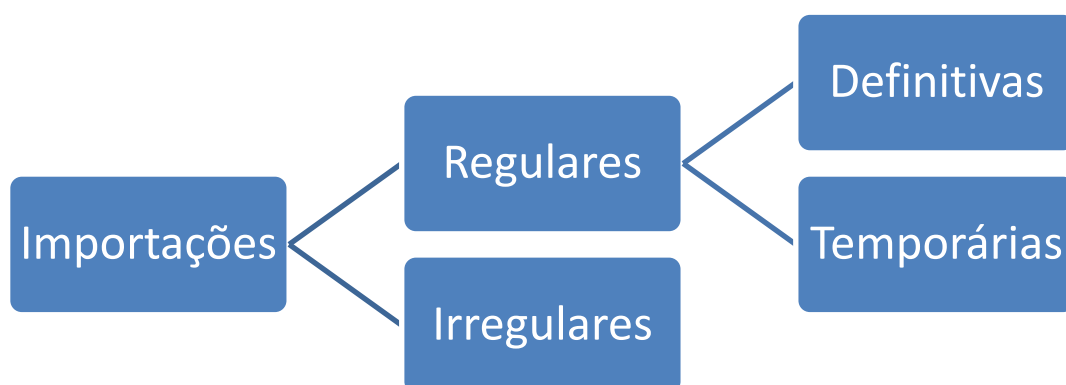
Cabe, entretanto, preliminarmente, mais uma vez, na linha do acordo prévio, justificar algumas opções terminológicas efetuadas neste estudo, dada a diversidade de expressões usadas pelos autores nacionais e estrangeiros que examinaram o tema. Tais opções, por certo, não possuem a pretensão de corrigir, ou adequar, mas, simplesmente, de uniformizar e harmonizar a terminologia, buscando conversar “em um mesmo idioma” sobre o fenômeno da incidência do imposto de importação.

Com esse escopo, a primeira opção terminológica se refere à **categorização das importações**. No item 5.1, adotamos, para explicar a incidência do imposto de

importação, no Brasil, três categorias básicas: importações definitivas, importações temporárias e importações irregulares.⁹⁷⁰

Justificando tal categorização, não negamos, de forma alguma, que a relação entre importações temporárias e definitivas exclui, logicamente, uma terceira categoria. Por certo que uma importação é temporária ou definitiva, sendo impossível não ser nem uma nem outra, ou ser ambas, simultaneamente. São, certamente, categorias que implicam um “terceiro excluído”. Esclarecemos, no entanto, que, ao falarmos de importações definitivas e de importações temporárias, estamos a tratar de importações regulares. Nesse contexto, poderíamos traduzir melhor a classificação com a seguinte figura, que representa um esboço de aproximação.

Figura 5 – Categorias de Importação – Esboço de aproximação



Mas tal esquema peca por dar demasiado peso às importações irregulares, fazendo parecer, ao menos graficamente, que constituem uma efetiva categoria, uma alternativa à importação regular, quando constituem, em verdade, a distorção de uma categoria. Não existem duas formas de importar, uma regular e outra irregular. Existe somente uma forma de importar, regular e lícita, sendo a segunda “categoria” uma deturpação.

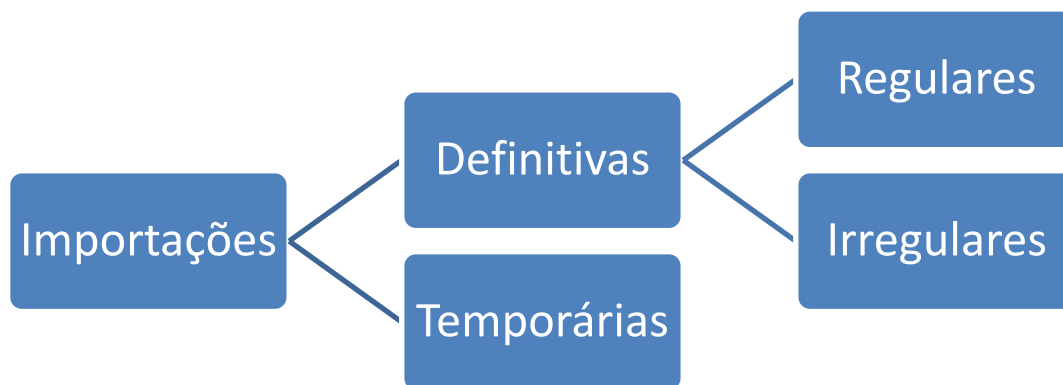
Assim, quando categorizamos as importações em definitivas e temporárias, neste estudo, estamos a tratar de importações regulares, lícitas. Mas reconhecemos que, para dar completude à análise, deveríamos também verificar se o fenômeno da incidência se pode dar no caso de importações irregulares. E foi somente por isso que as categorizamos como importações, no item 5.1.⁹⁷¹

⁹⁷⁰ Item 5.1, p. 321-327.

⁹⁷¹ Item 5.1, p. 324-327.

No entanto, buscando delinear contornos para uma regulação internacional da incidência do imposto de importação, e considerando que diversas legislações aduaneiras preveem que as importações irregulares – sendo irrelevante se ocorreram a título temporário ou definitivo – configuram importação “para consumo”, ou definitiva, mais adequada seria a seguinte proposta de aproximação:⁹⁷²

Figura 6 – Categorias de Importação – Proposta de aproximação



Preservamos, assim, a dicotomia “definitiva/temporária”, e concluímos que uma importação irregular é uma subcategoria que merece tratamento, sob o ponto de vista da incidência do imposto de importação, dentro da categoria das importações definitivas, pois a tal categoria será remetida, para efeito de incidência, nas legislações que a admitem. E um descumprimento de requisito para uma importação temporária também remete a uma importação definitiva irregular.⁹⁷³

⁹⁷² BASALDÚA apresenta exemplos de legislações aduaneiras que estabelecem que importações ilícitas também configuram uma importação para consumo gravada por direitos de importação, mencionando o artigo 635 do Código Aduaneiro argentino; o artigo 11, “c”, da Lei Geral de Aduanas da Bolívia, de 1999; o artigo 55, “c”, da Lei Geral de Aduanas da Costa Rica, de 1995; o artigo 84 da Lei Orgânica de Aduanas do Equador, de 2003; o artigo 67, 2 e 8, do Decreto-Lei nº 1/2008, do Panamá; o artigo 265 do Código Aduaneiro paraguaio, de 2004; o artigo 108 da Lei Orgânica de Aduanas da Venezuela, de 1999; e os artigos 202 a 205 do Código Aduaneiro Modernizado da União Europeia – *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 107. Acrescentamos que as disposições dos artigos 202 a 205, que, em verdade, são do Código Aduaneiro Comunitário – Regulamento nº 2.913/1992, foram mantidas no artigo 46 do Código Aduaneiro Modernizado – Regulamento nº 450/2008, e no artigo 79 do Código Aduaneiro da União – Regulamento nº 952/2013. No MERCOSUL, o Código Aduaneiro de 1994, aprovado pela Decisão CMC nº 25/1994, em seus artigos 138, 2; 139; e 142, 2, trouxe casos de ocorrência de “fato gerador” em importações irregulares. E também o fez o Código Aduaneiro do MERCOSUL de 2010 – aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, em seus artigos 138 e 157, 1, “a” – este último, se tomada em conta a diferença entre “importação definitiva” e regime de “importação definitiva”, da mesma forma que se tomam como diferentes a “importação para consumo” e a destinação de “importação para consumo”, como mencionaremos adiante.

⁹⁷³ Veja-se, v.g., o Código Aduaneiro da União Europeia, de 2013, em seu artigo 79, intitulado de “constituição da dívida aduaneira por incumprimento”, em português, um dos 24 idiomas autênticos de sua redação, que traz, entre outras, a hipótese de introdução de mercadorias

Nesse sentido, ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE advertem que a “importação para consumo” é um fato que se pode produzir tanto de forma lícita como ilícita, não se confundindo a “importação para consumo” com a destinação denominada de “importação para consumo”, que “... é a forma regular de acessar aquela mediante o prévio cumprimento das formalidades legalmente exigíveis”.⁹⁷⁴

SORTHEIX, ainda em 1973, já ensinava que a intenção de destinar a mercadoria a consumo poderia ser apresentada positiva ou negativamente, e que a lei une à ação fisicamente considerada uma presunção “*juris tantum*” de que a finalidade está implicitamente unida a toda “importação”, e só é desqualificável por meios idôneos que destruam a presunção mediante ações.⁹⁷⁵

Internacionalmente, não só a legislação, mas a doutrina, em geral, acolhe a possibilidade de incidência do imposto de importação em introduções irregulares. Nesse sentido, também, BERR e TRÉMEAU, PELECHÁ ZOZAYA, BARREIRA, COTTER e PARDO CARRERO.⁹⁷⁶

Assumida a nova proposta de aproximação, em relação às categorias de importação internacionalmente existentes, passamos à nossa segunda e última opção terminológica, referente à subdivisão da análise do fenômeno da incidência do imposto de importação.⁹⁷⁷

estrangeiras com “... subtração à fiscalização aduaneira”, ou descumprimento de obrigações previstas na legislação aduaneira “... em matéria de utilização para fins especiais de mercadorias”, ou ainda de condições fixadas para sujeição de mercadorias estrangeiras “... a um regime aduaneiro”.

⁹⁷⁴ Tradução livre de excerto do seguinte parágrafo: “No se debe confundir entonces la importación para consumo con la destinación de importación para consumo, que es la forma regular de acceder aquélla previo cumplimiento de las formalidades legalmente exigibles” – **Código Aduanero**..., T. IV, *op. cit.*, p. 166. Em nota de rodapé anterior, neste item, p. 459, efetuamos distinção idêntica, no Código Aduaneiro do MERCOSUL, entre “importação definitiva” e regime de “importação definitiva”.

⁹⁷⁵ *La estructura*..., *op. cit.*, p. 400.

⁹⁷⁶ BERR e TRÉMEAU, comentando o “... fato gerador da dívida aduaneira”/“... fait générateur de la dette douanière”, na Europa – **Le Droit Douanier**..., *op. cit.*, p. 218; PELECHÁ ZOZAYA, **Fiscalidad sobre**..., *op. cit.*, p. 32-35; 209; BARREIRA, *La Obligación Tributaria Aduaneira y el Hecho Gravado por los Derechos de Importación*, **Revista de Estudios Aduaneros**, n. 12, p. 115; COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I, p. 590; e PARDO CARRERO, dispondo sobre o “... contrabando como fato imponible”/“... contrabando como hecho imponible” – **Tributación**..., *op. cit.*, p. 358-362. Cabe, em relação à menção ao “contrabando”, em obras estrangeiras, advertir que corresponde a conceito mais amplo que o adotado no Brasil – importação/exportação de mercadoria proibida, abrangendo também as introduções clandestinas de mercadorias de importação permitida – como bem registrou JAPIASSÚ, em estudo comparado – **O Contrabando: uma Revisão de seus Fundamentos Teóricos**, p. 77-87.

⁹⁷⁷ Acrescente-se que o efeito prático, no Brasil, da reclassificação que propomos, seria o de deslocar a categoria que, com finalidade didática, tratamos no subitem 5.2.4, p. 404-413, para dentro do subitem 5.2.2, p. 351-379, ao lado das quatro subcategorias ali existentes.

Como já registramos no tópico 5.2.1.1, optamos por não utilizar a terminologia empregada tanto na codificação tributária brasileira quanto na principal norma aduaneira de estatuta legal, o Decreto-Lei nº 37/1966 – “fato gerador” – tomando de empréstimo, no presente estudo, as expressões utilizadas por ATALIBA: “**hipótese de incidência**”, para descrever o enunciado descritivo previsto na lei, e “fato imponible”, para o próprio fato concreto.⁹⁷⁸

E foi o próprio ATALIBA que, ao apresentar a tradução para o português de obra com terminologia diversa – “*El Hecho Imponible (Teoría General del Derecho Tributario Substantivo)*”, do ítalo-argentino Dino JARACH, efetuada por Dejalma de Campos – destacou a importância de tal estudo, que qualificou – ao lado do livro “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, do brasileiro Amílcar de Araújo FALCÃO, prefaciado por ATALIBA, em conjunto com Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Sousa – como “... *clássico absolutamente obrigatório, em toda e qualquer biblioteca, e indispensável...*” a estudos sobre o tema.⁹⁷⁹

Realmente, as duas obras citadas acabaram não só por influenciar estudos tributários no Brasil e na Argentina, mas também por empregar expressões – “fato gerador” e “*hecho imponible*” – que, consagradas na legislação, são utilizadas até os dias atuais. Mas tais expressões, como exposto, não são imunes a críticas.⁹⁸⁰

⁹⁷⁸ Tópico 5.2.1.1, p. 331-333.

⁹⁷⁹ Complementou ainda, entusiasticamente, ATALIBA: “*Vou adotar esta tradução como texto obrigatório no meu curso de pós-graduação; o mesmo o farão os Profs. Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges, Misabel Derzi, Sacha Calmon e Osiris Azevedo Lopes Filho*” – Prefácio, in Dino JARACH, **O Fato Imponible: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**, p. 8-9. Às duas obras por ATALIBA citadas, por certo, deve ser acrescentada a dele próprio: “Hipótese de Incidência Tributária”, complementando o trio de estudos sobre o tema que serviu de influência a praticamente toda a doutrina posterior, na América Latina.

⁹⁸⁰ O próprio FALCÃO reconhece que a expressão “fato gerador” é “... *passível de crítica...*”, e chega a afirmar que “... *se é verdade que existe tal impropriedade terminológica, entretanto, nem por isso deveria a expressão fato gerador ser desprezada*” – **Fato Gerador**..., *op. cit.*, p. 29-30. JARACH, por sua vez, afirma que toda a análise que realiza tem “... *como centro o pressuposto de fato da obrigação tributária, o fato imponible...*”, em uma “... *glorificação do pressuposto...*”, antecedendo as discussões sobre o pressuposto às discussões sobre sujeição, e chegando a usar o imposto aduaneiro como exemplo da necessidade de prévia determinação do fato imponible para análise da sujeição passiva – **O Fato Imponible**..., *op. cit.*, p. 85, e 157-158. SORTHEIX afirma que o fato não é susceptível de ser gravado, ou imponible, mas sim efetivamente sujeito à imposição, registrando que: “*El uso unívoco y predominante es el gran árbitro final en estas cuestiones, y nos parece que el ‘hecho imponible’ está con nosotros para quedarse fuera de toda duda, pues hasta ha sido incorporado a nuestra legislación positiva. De todos modos, personalmente preferimos ‘hecho gravado’, expresión que no trae confusión ni duda alguna*” – *La estrutura...*, *op. cit.*, p. 296. Na mesma linha: BASALDÚA, que prefere a terminologia “*hecho gravado*”, empregada na codificação aduaneira argentina – **Tributos al Comercio**..., *op. cit.*, p. 92; BARREIRA, *La Obligación...*, *op. cit.*, p. 101; e COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I, p. 574. Empregam a expressão “*hecho imponible*”, por outro lado, PARDO CARRERO, **Tributación**..., *op. cit.*, p. 321-322; PELECHÁ ZOZAYA, **Fiscalidad sobre...**, *op. cit.*, p. 31; e ROHDE PONCE, que a usa como

BASALDÚA que adota como “*hecho gravado*” o que aqui assumimos como “hipótese de incidência” – a descrição, em lei, de suposto cuja realização dá lugar ao nascimento da obrigação tributária – afirma que, na doutrina, há indicação de vários de seus “**elementos**” ou “**aspectos**”, notadamente o **objetivo**, o **subjutivo**, o **espacial** e o **temporal**, havendo ainda quem acrescente o elemento **quantitativo**.⁹⁸¹

SORTHEIX traz apenas dois “elementos” compondo a estrutura da hipótese de incidência – também tratada como “*hecho gravado*”: o “objetivo”, situação de base fática considerada pela norma que estabelece a obrigação tributária; e o “subjutivo”, relativo aos sujeitos da obrigação. No entanto, desmembra o elemento objetivo em quatro “aspectos”, ou “modos de ser”: “material”, “espacial”, “temporal” e “quantitativo”.⁹⁸²

BARREIRA, em relação ao pressuposto de fato da norma de incidência, “*hecho gravado*”, sustenta que está composto de diferentes elementos, entre os quais se incluem os fatos descritos no pressuposto, o posicionamento dos fatos no espaço e no tempo, o sujeito ativo, os sujeitos passivos, a base imponible e o montante da obrigação, inspirado em JARACH.⁹⁸³

Ao mesmo tempo em que, no exterior, a doutrina apresentava diversas propostas de reclassificação da estrutura da hipótese de incidência – qualquer que fosse o nome utilizado para descrição da situação hipotética prevista em lei que, se ocorrida, daria ensejo à obrigação, *v.g.*, “*fait générateur*”, “*hecho generador*”, “*hecho imponible*”, “*hecho gravado*” – também por aqui, os tributaristas em geral, e os juristas que se dedicaram mais especificamente ao estudo do imposto de importação, moldavam a estrutura da incidência tributária, empregando diferentes terminologias, sendo a mais utilizada, hoje, a lapidada por P. B. CARVALHO, em sua regra-matriz de incidência tributária, que permite a identificação da hipótese ou antecedente, suposto normativo ou descritor, e seus “**critérios**” **material**, núcleo da descrição fática; **espacial**, condicionante de lugar; e **temporal**, condicionante de tempo; e do consequente ou prescritor, e seus critérios **pessoal**, sujeitos da relação jurídica obrigacional; e **quantitativo**, fórmula de determinação do objeto da

sinônima de “*hecho generador*” – *Derecho Aduanero...*, *op. cit.*, p. 236. Merece destaque, por fim, a posição de COSIO JARA, mais “abrasileirada”, na linha de ATALIBA, distinguindo “*hipótesis de incidencia*”, a descrição hipotética, na lei, de “*hecho imponible*”, fato concreto efetivamente ocorrido – *Tratado de Derecho Aduanero*, p. 616.

⁹⁸¹ *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 88-91.

⁹⁸² *La estructura...*, *op. cit.*, p. 300, 385 e 699.

⁹⁸³ *La Obligación...*, *op. cit.*, p. 102.

prestação; sendo a hipótese ligada ao consequente por uma relação de dever-ser – ocorrida a hipótese, deve ser o consequente – dever ser esse qualificado como interproposicional e neutro, não modalizado.⁹⁸⁴

Tanto a doutrina nacional quanto a estrangeira evoluem, então, de um momento de “glorificação da hipótese de incidência” para um momento de visão mais ampla do fenômeno da incidência, entendendo a norma jurídica tributária como composta por “critérios”, “elementos” ou “aspectos” relativos à hipótese de incidência, que descrevem uma conduta humana, ocorrida em coordenadas de espaço e tempo, ensejando o nascimento de um vínculo obrigacional entre sujeitos – ativo e passivo – consubstanciado em uma prestação patrimonial quantificável mediante uma alíquota aplicável a uma base de cálculo.⁹⁸⁵

⁹⁸⁴ P. B. CARVALHO traz ainda crítica à expressão “fato impondível”, afirmando que “... *não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto impondível, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade*” – **Curso...**, *op. cit.*, p. 242-243, e 249-268. Sobre a aplicação da lógica ao Direito Tributário, à luz da Regra-Matriz de Incidência Tributária, de P. B. CARVALHO, e dos Sistemas Normativos, de Alchourrón e Bulygin, remeta-se a Newton C.A. DA COSTA, SERBENA e VALLE, *A Lógica Hodierna e a Ciência do Direito*, in P. B. CARVALHO (coord.), **Lógica e Direito**, p. 210-237.

⁹⁸⁵ Um passeio pelas obras que trataram especificamente do imposto de importação, no Brasil, revela que a amplitude de análise excede, em regra, a hipótese de incidência, mas põe às claras a falta de unidade terminológica. LACOMBE, a partir dos ensinamentos de ATALIBA e P. B. CARVALHO, trata de hipótese de incidência, descrevendo o seu núcleo perfeitamente articulado com as coordenadas de tempo e espaço, e do consequente, como a previsão abstrata do conteúdo de uma relação jurídica – alíquota e base de cálculo – que se estabelecerá entre dois sujeitos, sem usar, recorrentemente, termos como “critérios”, “elementos” ou “aspectos” – **Imposto de Importação...**, *op. cit.*, p. 11-50. SOUZA descreve, v.g., o “... *aspecto material do fato gerador*”, referindo-se ainda ao “... *momento da ocorrência do fato gerador*”, e ao “... *aspecto quantitativo do fato gerador*”, incluindo a base de cálculo e a alíquota – **Estrutura...**, *op. cit.*, p. 19-21 e 83-84. S. O. LIMA, por sua vez, trata do “... *elemento material ou núcleo*”, do “... *aspecto quantitativo*”, do “... *aspecto subjetivo*”, do “... *aspecto temporal*” e do “... *aspecto espacial*” – em denominações que sugerem a “glorificação da hipótese” – **O fato gerador...**, *op. cit.*, p. 41, 59, 138, 150 e 167. LOPES FILHO também trata dos “... *aspectos...*” material, espacial e temporal “... *do fato gerador*” – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 56, 62, 67 e 71. No mesmo sentido, usando “... *aspectos...*” pessoal, material, quantitativo, temporal e espacial, MELO, **A importação no...**, *op. cit.*, p. 13-31; e HILÚ NETO, **Imposto sobre...**, *op. cit.*, p. 44 a 61. MANFRINATO utilizou o termo “critérios”, adotando, em sua plenitude, a terminologia empregada por P. B. CARVALHO – **Imposto de Importação: Uma Análise do Lançamento e Fundamentos**, p. 37-76; assim como FOLLONI, **Tributação sobre...**, *op. cit.*, p. 114-127, que manteve a terminologia em estudo mais recente – **Tributos sobre importações: novas reflexões...**, *op. cit.*, p. 186-199; e nós mesmos – **Atuação estatal no comércio exterior...**, *op. cit.*, p. 74-118. Na mesma linha, WERNECK, que agregou um critério “... *finalístico...*” à hipótese de incidência, vinculado à destinação das mercadorias – **Impostos de Importação, de Exportação & Outros Gravames Aduaneiros**, p. 29 a 43. MEIRA, por fim, tratou de “... *elementos...*” material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 53-66; mantendo a terminologia em estudo mais recente – **Tributos sobre...**, *op. cit.*, p. 182-195. Na doutrina estrangeira, além do que já expusemos em relação aos elementos “objetivos” e “subjetivos”, apresentados por SORTHEIX, resta claro o “abandono da glorificação”, nas considerações de BARREIRA, quando diverge da afirmação de que todos os elementos subjetivos e objetivos da relação jurídica tributária se resumem no único conceito de pressuposto de fato definido pela lei – *La Obligación...*, *op. cit.*, p. 102-103. No mesmo sentido,

Por isso optamos por subdividir nosso estudo, tanto no capítulo 5 quanto aqui, em **hipótese de incidência** – item no qual identificamos as condutas humanas que ensejam o enlace obrigacional, e suas manifestações temporais e espaciais, **sujeição ativa e passiva** – tratando dos sujeitos que compõem a relação jurídica, e **base de cálculo e alíquota**, versando sobre a quantificação da prestação devida por um sujeito ao outro em função da ocorrência concreta da situação descrita em lei como hipótese de incidência.⁹⁸⁶

6.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

6.2.1 Consolidando os alicerces da regulação internacional da incidência

A hipótese de incidência do imposto de importação, internacionalmente, está relacionada às definições de mercadoria e de território, que analisamos nos subitens 1.4.7 e 1.4.8.⁹⁸⁷ Tais definições constituem os alicerces necessários à regulação internacional da incidência do imposto de importação.

Isso porque, como destacamos no subitem 1.4.4, a Convenção de Quioto Revisada, no Capítulo 2 de seu Anexo Geral, que contém definições, estabelece que se entendem por “**direitos e tributos de importação**” – “*Import Duties and Taxes*”/“*Droits et Taxes à L’Importation*” – “... os direitos aduaneiros e quaisquer

BASALDÚA, que se refere, v.g., a “fato gravado”, “âmbito espacial”, “âmbito temporal”, “base imponible” e “sujeitos gravados” – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 114, 157, 194 e 212.

⁹⁸⁶ Não tratamos, assim, de “critérios” material, espacial e temporal, como igualmente “critérios”, mas da ocorrência de uma conduta humana, que corresponde ao chamado “critério material” da hipótese de incidência, que, inegavelmente, manifesta-se em coordenadas de espaço e tempo, pelo simples motivo de ser impossível que uma conduta humana não se manifeste em tais coordenadas. VIEIRA já havia acusado, em sua dissertação de mestrado, inspirando-se em Emmanuel Kant e Teófilo Urdáñez, o disparate de uma ação humana fora do espaço e do tempo – **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, p. 92-93. Não estamos, com isso, incidindo no que P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 257-258, entende ser uma confusão do “... critério material...” com “... todo o perfil da hipótese de incidência...”, ou “... do núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese...”, porque revelamos consciência da existência das manifestações espacial e temporal, representadas pelas coordenadas de espaço e tempo do “critério material”, dele indissociáveis. Revelamos, por fim, consciência de que a previsão normativa da manifestação temporal, por exemplo, pode não coincidir com a coordenada de tempo atrelada à ocorrência física do fato concreto que origina a obrigação. BASALDÚA distingue o momento em que se configura o “*hecho gravado*” – no qual se materializa a conduta prevista na hipótese de incidência – do “momento imponible”/“*momento imponible*”, que o legislador elege para determinar o regime tributário aplicável – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 108.

⁹⁸⁷ Subitem 1.4.7, p. 53-66; e subitem 1.4.8, p. 66-77.

outros direitos, tributos ou encargos/imposições arrecadados em função da importação de mercadorias".⁹⁸⁸

Não há que se falar, então, em tributar o que não seja mercadoria, ao menos pelo "imposto de importação". Caso o país deseje tributar, v.g., serviços, na importação, isso será possível, desde que o faça por espécie diversa de tributo, respeitando as disposições constitucionais do país e o acordado internacionalmente no Acordo Geral sobre Comércio de Serviços – GATS, igualmente pactuado de forma multilateral na Rodada Uruguai.⁹⁸⁹

E a definição que adotamos para **mercadoria**, no subitem 1.4.7 – “bens corpóreos móveis que são suscetíveis de ser importados ou exportados”, com os três elementos essenciais ali mencionados – (a) não estar restrita a operações de compra e venda (comerciais); (b) tratar apenas de algo móvel e corpóreo; e (c) abranger operações lícitas ou ilícitas, sendo irrelevante se o que foi introduzido/extraído no/do território é permitido ou resultou em uma operação com efetivo valor econômico” – está em perfeita conformidade tanto com o GATT quanto

⁹⁸⁸ Subitem 1.4.4, p. 43-44.

⁹⁸⁹ No Brasil, os artigos 149, § 2º, II, e 195, IV, da Constituição Federal, nas redações dadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, possibilitaram a instituição de “... *contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico...*” e de “... *contribuições para a seguridade social...*” incidentes sobre a “... *importação de produtos estrangeiros ou serviços*”, tarefa que foi implementada pela Lei nº 10.865/2004, que instituiu duas contribuições – Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS – incidentes na importação tanto de mercadorias quanto de serviços. Tais contribuições, quando incidentes sobre mercadorias, respeitam as regras pactuadas internacionalmente para mercadorias, como o GATT, e quando voltadas a serviços, devem observância ao GATS. Na Argentina, a “*Ley nº 25.063/1998*” – que trata de diversos tributos, e, ao final, em seu artigo 8º, promove alterações na codificação aduaneira – deixa patente a confusão, ao incluir, no artigo 10 do Código Aduaneiro argentino, que: “2. *Se consideran igualmente – a los fines de este Código – como si se tratare de mercadería: a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios; b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual*”. Tal dispositivo tem, por um lado, o mérito de reconhecer que os serviços não são mercadorias, pois traz uma equiparação. Aliás, tal reconhecimento fica ainda mais patente pelo fato de ter o título do capítulo correspondente, na codificação aduaneira, sido alterado, pela mesma lei, de “*Mercaderías*” para “*Mercaderías y Servicios*”. Fossem os serviços efetivamente enquadráveis como mercadorias, não haveria necessidade de alteração do título. Ao que parece, desejou o legislador argentino criar um novo tributo, incidente na importação de serviços, o que já dissemos que não é, por si só, um disparate. Mas pecou ao decidir aproveitar-se de tributo já existente, e pactuado internacionalmente – o imposto de importação – para inserir a nova modalidade de exação. Por fim, é importante destacar, em relação à importação de efetivas mercadorias, nas quais o preço incluía a prestação de serviços ou direitos de propriedade intelectual, que tais montantes recebem tratamento específico no Acordo de Valoração Aduaneira, multilateralmente pactuado na Rodada Uruguai.

com a Convenção de Quioto Revisada, não só podendo nortear, mas já nortear uma regulação internacional da incidência do imposto de importação.⁹⁹⁰

E sendo a **importação** a introdução de mercadorias em um território aduaneiro, operação que pode ser fisicamente verificada, a necessidade de que a mercadoria seja móvel, passível de transporte, obstaculiza a exigência do imposto de importação, internacionalmente, sobre ficções, “exportações” e “importações” nas quais sabidamente não houve transposição de fronteira, em violação ao que denominamos, no item 2.2, de “Terceira Lei de Newton” aplicável ao comércio internacional.⁹⁹¹

A Convenção de Quioto Revisada, no Capítulo 1 do Anexo Específico “C”, que trata de exportações definitivas, endossa o fato de que a Aduana não exigirá, sistematicamente, uma prova de chegada das mercadorias ao país estrangeiro. Isso porque, para a configuração da exportação, basta a saída. No entanto, se restar comprovado que não houve saída da mercadoria do país exportador, jamais se poderia cogitar ter havido entrada no país importador, pois não se estaria a tratar de presunção – de ocorrência possível, mas de ficção – de situação sabidamente não ocorrida, diante da ciência prévia de que não houve sequer a saída do território exportador.

A presunção, por sua vez, é possível, justamente dentro da filosofia da “Terceira Lei de Newton” aplicável ao comércio internacional, sendo razoável crer que a mercadoria exportada, e conduzida, sob a responsabilidade de um transportador internacional, ao território importador, tenha nele ingressado, ainda que se tenha apurado extravio. Nesses casos, a presunção teria o condão de inversão do ônus da prova, cabendo ao importador provar que a mercadoria efetivamente não ingressou, seja porque sequer saiu do território exportador, seja porque foi descarregada, por engano em terceiro país, ou, ainda, porque há registro

⁹⁹⁰ Há diversos dispositivos da Convenção de Quioto Revisada, como os relativos à verificação e inspeção de mercadorias, retirada de amostras, destruição de mercadorias – v.g., normas 3.9, 3.33 a 3.39, e 3.44 do Capítulo 3 do Anexo Geral – que são absolutamente incompatíveis com uma definição alargada de mercadorias que inclua a importação exclusiva de serviços.

⁹⁹¹ Item 2.2, p. 79-80. É muito comum que os países estabeleçam, como benefícios, que determinadas operações sejam consideradas “exportações”, ainda que sem a saída da mercadoria do território aduaneiro. É o caso, por exemplo, das situações mencionadas no artigo 61 da Lei nº 10.833/2003, no Brasil. As “exportações sem saída”, por certo, não são exportações, e não implicam a existência de uma importação em outro país.

de acidente à bordo, com perda da carga em águas internacionais, antes da chegada.⁹⁹²

A respeito do complemento – “estrangeira” – em relação à incidência do imposto de importação, SORTHEIX destaca que há quem sustente que as exportações definitivas assimilariam a mercadoria nacional à estrangeira – em um processo de “desnacionalização” – mediante uma ficção, fazendo com que incidisse o imposto de importação em seu regresso, sem que isso pudesse se confundir com problemas derivados de origem.⁹⁹³

A Convenção de Quioto Revisada trata dessa questão, no Capítulo 2 do Anexo Específico “B”, estabelecendo que a reimportação de mercadorias exportadas, inclusive definitivamente, será feita “... *livre de impostos e encargos de importação*”/“... *free of import duties and taxes*”/“... *en franchise des droits et taxes à l’importation*”, desde que as mercadorias não tenham sido submetidas a nenhuma transformação, elaboração ou reparo, ainda que a reimportação seja de parte das mercadorias exportadas ou efetuada por pessoa diferente, quando as circunstâncias o justificarem.

Aponta, assim, a construção internacional, para a não exigência do imposto de importação na reimportação de mercadoria de origem nacional exportada definitivamente, quer sob a forma de não incidência quer sob a forma de isenção/“franquia”.⁹⁹⁴

⁹⁹² Sobre o tema, no Brasil, tratamos no tópico 5.2.4.2, p. 405-410. Aqui reside a única hipótese em que entendemos possível a violação à “Terceira Lei de Newton”, no caso de a mercadoria ser exportada e, v.g., acidentalmente, afundar em águas internacionais, antes da chegada ao país importador. Nesse excepcionalíssimo caso, teríamos uma exportação sem a correspondente importação. Por consequência, não caberia cogitar de incidência de imposto de importação. Veja-se que, mesmo nos países em que o ingresso de mercadoria faltante enseje “presunção absoluta” de ingresso, como na Argentina – no artigo 142 do Código Aduaneiro – a situação aqui descrita, desde que comprovada, não ensejaria a incidência do imposto de importação. Ademais, apesar de ali, expressamente, afirmar-se que há presunção “*jure et de jure*”, parece-nos que, de fato, trata-se de presunção “*juris tantum*”, pois o conteúdo do artigo revela, textualmente, que a falta pode ser objeto de justificativa, na forma prevista no artigo 142, 1. E, apenas diante da inexistência de justificativa, afirma que “... *se presumirá sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo*”.

⁹⁹³ *La estrutura...*, op. cit., p. 386.

⁹⁹⁴ Nesse sentido, a norma 7 do Capítulo 2 do Anexo Específico “B” da Convenção de Quioto Revisada estabelece: “*A reimportação no mesmo estado das mercadorias não será recusada pelo fato de que as mercadorias hajam sido exportadas sem reserva de retorno*”. Nos idiomas autênticos: inglês – “*Re-importation in the same state shall not be refused on the grounds that the goods were exported without notification of intended return*”; e francês – “*La réimportation en l’état n’est pas refusée pour le motif que les marchandises ont été exportées sans réserve de retour*”. Como exceção, destaque-se a norma 8, que permite à legislação nacional o estabelecimento de prazos a partir dos quais a reimportação, no mesmo estado, não possa ser concedida, devendo tais prazos serem suficientes para que se possa considerar as circunstâncias particulares dos

Sobre o **território aduaneiro**, concluímos, no subitem 1.4.8, que a definição genérica da Convenção de Quioto Revisada – que o relaciona à aplicação da legislação aduaneira – e aquela mais detalhada, presente no GATT – remetendo à identidade tarifária e de regulação comercial, em relação a parte substancial do comércio – podem conviver harmoniosamente, desde que cumuladas as condições estabelecidas em ambas, mas que a delimitação efetiva do território aduaneiro acaba sendo moldada pela legislação nacional, ou mesmo regional, o que dificulta uma definição universal mais específica de território aduaneiro.⁹⁹⁵

Como adiantamos no subitem 4.3.3, a Convenção de Quioto Revisada, no Capítulo 4 de seu Anexo Geral, apresenta alguns comandos que, “*a priori*”, atentariam contra nossa expectativa de delinear uma regulação internacional da incidência, remetendo às legislações nacionais importantes disposições sobre a matéria.⁹⁹⁶ No entanto, não só no Capítulo 4, mas em outros tópicos da convenção, alguns deles aqui já explicitados, podem ser encontrados dispositivos que nos permitem visualizar posições assumidas pela norma internacional em relação à incidência. O artigo 4.5, por exemplo, ainda que remeta à legislação nacional, permite perceber que o simples cruzamento de fronteira já não opera, em regra, como momento a tomar em conta para determinação do imposto de importação, podendo a legislação nacional estabelecer momento diverso.⁹⁹⁷

Na doutrina internacional, podemos visualizar as principais teorias sobre a incidência do imposto de importação, e que remeterão, por consequência, a diferentes momentos.

6.2.2 Teorias sobre a incidência do imposto de importação

SORTHEIX apresenta cinco teorias: (a) do cruzamento/“*cruze*”; (b) da entrada no território aduaneiro; (c) da declaração aduaneira para consumo; (d) da

distintos casos. Recorde-se que, na terminologia empregada, hoje, na legislação aduaneira e tributária brasileira, o retorno ao país de mercadoria exportada definitivamente seria uma “importação”, e não uma “reimportação”.

⁹⁹⁵ Subitem 1.4.8, p. 66-77.

⁹⁹⁶ Subitem 4.3.3, p. 307-309.

⁹⁹⁷ Dispõe a norma 4.5, em tradução livre: “*A legislação nacional especificará o momento que se tomará em consideração para os efeitos de determinar o montante dos direitos e encargos*”. Nos idiomas autênticos da convenção: inglês – “*National legislation shall specify the point in time to be taken into consideration for the purpose of determining the rates of duties and taxes*”; e francês – “*La législation nationale stipule le moment à retenir pour déterminer le taux des droits et taxes*”.

nacionalização; e (e) da importação definitiva, ou “importação para consumo”. No mesmo sentido, BARREIRA e COTTER, cabendo registrar ainda a classificação efetuada por PARDO CARRERO, que agrega duas teorias intermediárias sobre a “apresentação da declaração de importação”, e a “aceitação da declaração” – e a classificação bipartida de ROHDE PONCE, em teorias objetivas, associadas ao cruzamento, e subjetivas, as demais, nas quais, além da transposição de fronteira, é necessária a manifestação de intenção de utilização ou consumo no território aduaneiro.⁹⁹⁸

Utilizaremos, no presente estudo, tais teorias básicas, apenas reordenando-as, de forma a tornar mais didática a apresentação, cientes de que há possibilidade de teorias intermediárias, entre as apontadas, ou mesmo teorias que combinem os atributos de mais de uma das aqui exploradas.

Na **teoria do cruzamento**, a hipótese de incidência dá-se com o simples cruzamento da linha de fronteira do território aduaneiro. Como registra SORTHEIX, tal teoria corresponde à acepção mais restrita do vocábulo “importação”, e era adotada na antiga legislação aduaneira argentina e europeia. BARREIRA revela que o êxito que tal teoria teve na legislação comparada deve-se a sua simplicidade de formulação e aparente objetividade, ainda que, no momento de sua aplicação, surjam mais dificuldades do que em outras, que seriam mais complexas, e que os que defendem tal teoria, geralmente, são influenciados pela redação dos textos legais vigentes em seus países; citando, expressamente, o Brasil como exemplo –

⁹⁹⁸ A ordem estabelecida por SORTHEIX era um pouco diferente da aqui apresentada, trazendo, inicialmente, as teorias que assinalamos como (a), (c) e (d), extraídas de Matías Cortés Domínguez, às quais Ildelfonso Sánchez González agregou a (b), e o próprio SORTHEIX acrescentou a (e) – *La estructura...*, *op. cit.*, p. 386. BARREIRA, tomando em conta a classificação efetuada por SORTHEIX, afirmou que, do ponto de vista da legislação comparada, podem ser identificados “...al menos cinco tipos de teorias principales acerca del elemento objetivo del hecho generador del tributo que grava la importación” – *La Obligación...*, *op. cit.*, p. 104. COTTER, após mencionar diversas classificações das teorias, acaba por adotar, em suas explicações, as mesmas cinco categorias das quais trataram SORTHEIX e BARREIRA – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 575-582. PARDO CARRERO aponta a teoria “da apresentação da declaração de importação” como consequência da mecânica própria dos processos de importação, acrescentando que o descumprimento da obrigação de declarar é seguido, em geral, de declaração de abandono das mercadorias; agregando, ainda, a teoria da “aceitação” – ou numeração – da declaração, que corresponde a um passo além da apresentação: a apresentação aceita – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 335-337. ROHDE PONCE, a nosso ver, não difere da visão dos demais, apenas agrupando as categorias que vão além do simples cruzamento, que é objetivo, em “posturas subjetivas”, vinculadas à manifestação da intenção de uso ou consumo, em sentido econômico, sem limite de tempo, ou seja, sem obrigação de retorno ao exterior – **Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 236-237. No Brasil, LOPES FILHO menciona três teorias – da passagem pela linha aduaneira, da destinação de consumo e da nacionalização, afirmando que são deficientes, se tomadas isoladamente, e que a legislação nacional as combina – **Regimes aduaneiros...**, *op. cit.*, p. 67-71.

“... o fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro” – mas com referência também aos antigos códigos aduaneiros paraguaio, uruguaio, argentino, italiano, espanhol e francês, que faziam, igualmente, menção à “entrada”.⁹⁹⁹

A teoria do cruzamento, portanto, contempla, no universo de incidência, as mercadorias introduzidas clandestinamente, e as mercadorias admitidas em regimes aduaneiros de caráter temporário, a demandarem um tratamento de “suspensão” da exigibilidade do crédito tributário, visto que ultrapassaram a linha fronteira.¹⁰⁰⁰

Como destaca BASALDÚA, a hipótese de incidência está vinculada, em primeiro lugar, e necessariamente, a um cruzamento, pela mercadoria, do limite do território aduaneiro, mas à medida que as legislações modernas foram contemplando as denominadas destinações “suspensivas”, também designadas por regimes aduaneiros econômicos, que possibilitaram ingressos sem o recolhimento de tributos aduaneiros, surgiu a necessidade de repensar o tema da hipótese de incidência dos direitos aduaneiros, pelo que os países passaram a contemplar em suas legislações o benefício de não pagar o tributo, “... atendendo a alguma técnica legislativa apropriada”, sendo a “suspensão” uma delas.¹⁰⁰¹

A **teoria da entrada**, como relata BARREIRA, tem duas subespécies, exigindo a primeira, para a incidência, além do cruzamento, o cumprimento de todas as formalidades administrativas necessárias para o ingresso no território aduaneiro, ainda que em regimes “suspensivos”, mediante solicitação de destinação aduaneira;

⁹⁹⁹ SORTHEIX, *La estructura...*, op. cit., p. 387; e BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 104-105. ROHDE PONCE afirma adotar, o México, a teoria, configurando toda entrada de mercadoria o “fato gerador”/“hecho generador” do imposto de importação, ressaltando as admissões com “suspensão”, em regimes aduaneiros – **Derecho Aduanero...**, op. cit., p. 240-241. PARDO CARRERO acrescenta que a teoria ainda goza de defensores, e de consagração legislativa em vários sistemas normativos – **Tributación...**, op. cit., p. 329.

¹⁰⁰⁰ SORTHEIX afirma que se a teoria for limitada apenas a introduções regulares, estaríamos, em verdade, a tratar de outra teoria, e não de simples espécie da teoria do cruzamento – *La estructura...*, op. cit., p. 388. BARREIRA afirma que a teoria do cruzamento não chega a explicar satisfatoriamente o caso dos regimes ou destinações suspensivos, trazendo multiplicidade de complexidades, tornando a teoria de aparentemente objetiva e simples em complexa, lançando mão de condições ou isenções para a não cobrança do imposto de importação, depois de nascida a obrigação aduaneira e tributária, o que lhe tira o atrativo despertado em um primeiro momento – *La Obligación...*, op. cit., p. 107.

¹⁰⁰¹ **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 94-95. BARREIRA endossa a assertiva de que o cruzamento é um elemento necessário, mas não suficiente para que se configure a hipótese de incidência/“hecho gravado” do imposto de importação – *La Obligación...*, op. cit., p. 110. No mesmo sentido, COTTER sustenta que o inconveniente da teoria do cruzamento, em relação aos regimes ou destinações suspensivos, põe em evidência que a hipótese de incidência não resulta simplesmente da passagem de fronteira, mas requer outras circunstâncias – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 578.

e a segunda, que haja, além do cruzamento, uma primeira apresentação da mercadoria à Aduana, ainda que não seja para demandar uma destinação.¹⁰⁰²

Assim como a teoria do cruzamento, a teoria da entrada não exclui da incidência as mercadorias que são admitidas em regimes temporários, nem aquelas para as quais se registre uma declaração que seja recusada, pelo fato de ser proibida a importação. De forma diversa à teoria do cruzamento, entretanto, exclui, as mercadorias manifestadas com destino a outros países, e que estão apenas de passagem pelo território aduaneiro, a bordo do veículo transportador, e as introduzidas clandestinamente.¹⁰⁰³

A **teoria da declaração** localiza-se pouco adiante da teoria da entrada, pois, além de demandar o cruzamento, identifica a hipótese de incidência do imposto na declaração aduaneira efetuada, voluntariamente, para a destinação de importação para consumo, e também pode apresentar desmembramentos, tendo como referência o registro da solicitação da declaração ou de sua aceitação/numeração.¹⁰⁰⁴

Como na teoria da entrada, restariam excluídas da incidência as importações clandestinas. E, no caso de importação de mercadoria proibida, tendo sido registrada a declaração, haveria incidência. Entretanto, os regimes aduaneiros de caráter temporário passam a constituir hipótese de não incidência, visto que neles não há, necessariamente, um registro de declaração para destinação a consumo.

¹⁰⁰² BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 110. SORTEIX denomina-a também de “teoria da importação” – *La estructura...*, op. cit., p. 396. PARDO CARRERO afirma que a teoria envolve as várias acepções do termo “entrada”, que vão desde a primeira apresentação da mercadoria à Aduana até o cumprimento de todos os requisitos diante dela, incluindo a declaração de mercadorias – *Tributación...*, op. cit., p. 330.

¹⁰⁰³ SORTEIX, *La estructura...*, op. cit., p. 396; BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 111; PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 330; e COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I, p. 580. No Brasil, SOSA categoriza a incidência sob tal teoria: “A nosso entendimento, entrar ou ingressar com mercadorias num dado território aduaneiro é ação que comporta, necessariamente, uma recíproca. Uma mercadoria não simplesmente entra, mas sim é admitida. A entrada aduaneira, aludida na norma legal, corresponderia, de fato, à admissão aduaneira” (sic) – *A Aduana e o Comércio...*, op. cit., p. 222.

¹⁰⁰⁴ BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 111-113; e COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I, p. 578-579. PARDO CARRERO trata separadamente da teoria da “declaração de destino a consumo”, da teoria da “apresentação da declaração de importação” e da teoria da “aceitação da declaração, com despacho a consumo da mercadoria”, demonstrando suas peculiaridades – *Tributación...*, op. cit., p. 331-332, e 335-337. SORTEIX salienta que a teoria da declaração pode chegar a conduzir ao resultado de que os direitos de importação constituam uma espécie de taxa, e não um imposto – *La estructura...*, op. cit., p. 389. E tal afirmação nos faz lembrar, no Brasil, das considerações de HILÚ NETO: “... a conduta humana tributável é a de importar e não a de obter declaração de importação” – *Imposto sobre...*, op. cit., p. 124. Afinal de contas, é possível importar sem registrar declaração de importação para consumo – v.g., descumprindo um regime aduaneiro de caráter temporário.

Como afirmam SORTHEIX e BARREIRA, o que ficaria “suspensão”, no caso, não seria a exigibilidade do crédito, mas a própria configuração da hipótese de incidência.¹⁰⁰⁵

A **teoria da nacionalização** toma em consideração a outorga de “*status*” equivalente à mercadoria nacional para aquela importada, em relação à qual tenham sido pagos os tributos devidos, se houver previsão normativa para tal pagamento antecipado, ocorrendo a nacionalização de acordo com as diferentes legislações, mas, em regra, com a liberação da mercadoria pela Aduana.¹⁰⁰⁶

Como decorrência da teoria da nacionalização, não haveria incidência no caso de importações clandestinas, e, nas hipóteses em que se advertisse ser a mercadoria de importação proibida, apenas após o pagamento antecipado, o imposto seria devido.¹⁰⁰⁷

Por fim, a **teoria da importação para consumo**, ou definitiva, demanda a transposição de fronteira – sendo irrelevante que a entrada tenha sido efetuada licitamente ou que haja ausência de cumprimento de formalidade aduaneira, declaração ou pagamento prévio – bastando que tal transposição tenha sido efetuada “para o consumo interno”, buscando a permanência da mercadoria por prazo indefinido. Assim, há um elemento básico, a “importação”, e um qualificador, “para consumo”, podendo o qualificador derivar de declaração voluntária ou de presunção, diante da inexistência de declaração em sentido contrário.¹⁰⁰⁸

BARREIRA bem recorda que, se a finalidade da tarifa é regular a competitividade da mercadoria estrangeira com respeito à doméstica, ou o abastecimento do mercado interno consumidor, isso só existirá, de fato, se a

¹⁰⁰⁵ SORTHEIX e BARREIRA apontam ainda outro defeito da teoria da declaração: o fato de ficarem fora do universo de incidência as importações para as quais não se registre declaração de importação para consumo – v.g., casos de naufrágio e mercadoria “abandonada” – SORTHEIX, *La estructura...*, op. cit., p. 388-390; e BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 107-113.

¹⁰⁰⁶ *Ibidem*, p. 113-114; PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 333; e COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I, p. 579-580. SORTHEIX acrescenta que o acesso à categoria de “mercadoria nacional” não é exatamente o destino de consumo interno, mas a mera possibilidade de tal consumo – *La estructura...*, op. cit., p. 391.

¹⁰⁰⁷ BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 114; e SORTHEIX, que considera criticável o emprego do termo “nacionalização” em matéria aduaneira, com relação a mercadorias – *La estructura...*, op. cit., p. 392-393. PARDO CARRERO acrescenta a crítica de que tal teoria confunde os conceitos de “importação” e “nacionalização”, sendo frequente que ocorra a importação sem nacionalização, v.g., nos casos de importações temporárias – *Tributación...*, op. cit., p. 334. Também COTTER sustenta que a incorporação da mercadoria à circulação econômica interna não supõe sua nacionalização – *Derecho Aduanero*, T. I, p. 580.

¹⁰⁰⁸ SORTHEIX, *La estructura...*, op. cit., p. 397-400; BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 114-115; PARDO CARRERO, *Tributación...*, op. cit., p. 337-340; e COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I, p. 581-582.

mercadoria for liberada para consumo no mercado interno. Nesse sentido, sustenta que a vantagem da teoria da importação para consumo sobre as demais é a de que condiz com o princípio da realidade econômica, já que o tributo somente grava a importação de mercadoria que entra para competir no mercado interno.¹⁰⁰⁹

PARDO CARRERO, no entanto, afirma que a teoria do despacho para consumo não explica de maneira suficiente o que ocorre nos casos de aperfeiçoamento ativo, e de admissão temporária com “isenção parcial” ou “pagamento proporcional”.¹⁰¹⁰

Devemos, em relação a tais teorias, externar comentário semelhante ao que fizemos no subitem 2.7.2, sobre os estágios de integração econômica: não há, por óbvio, nenhuma obrigatoriedade de as legislações nacionais se amoldarem estritamente às classificações doutrinárias aqui reproduzidas, pelo simples motivo de que as classificações buscaram, em determinados momentos, explicar a realidade existente, e não cercear a realidade, determinando que a elas se adapte.¹⁰¹¹

Não são as regras nacionais e internacionais de incidência que se devem adequar às classificações existentes, mas estas é se que devem periodicamente validar diante do fenômeno que buscam descrever.

É essa validação, que envolve certa “relativização” das teorias, que se busca descrever a seguir, abrindo os horizontes para uma regulação internacional da incidência. Antes, contudo, sintetizam-se, na Tabela 6, algumas características das teorias existentes sobre a incidência do imposto de importação.

¹⁰⁰⁹ Aponta, no entanto, que tal teoria acaba por exigir que os tributos aduaneiros sejam pagos antes da ocorrência da liberação, que possibilita o consumo no mercado interno, ou seja, que haverá pagamento antes do nascimento da obrigação tributária. Afirma, em adição, que tal pagamento constitui uma antecipação, e que não extingue a obrigação tributária ainda não nascida, por poder não se concretizar o fato correspondente à hipótese de incidência – *La Obligación...*, *op. cit.*, p. 114.

¹⁰¹⁰ *Tributación...*, *op. cit.*, p. 341.

¹⁰¹¹ Subitem 2.7.2, p. 118.

Tabela 6 – Síntese das teorias sobre a incidência do imposto de importação

| Teoria | Principais Características | Regimes Temporários | Importações Clandestinas |
|-----------------------------------|--|---|--------------------------|
| Do Cruzamento | Demanda apenas transposição de fronteira. Simples e objetivamente definida, mas de difícil aplicação. Cada vez mais em desuso, embora ainda presente em diversos ordenamentos. | “Suspensão” da exigibilidade do crédito tributário | Incidência |
| Da Entrada | Demanda apresentação da mercadoria à Aduana, após a entrada, ou solicitação de destinação aduaneira. | “Suspensão” da exigibilidade do crédito tributário | Não incidência |
| Da Declaração | Demanda solicitação e/ou aceitação do registro de declaração com a destinação de importação para consumo. | “Suspensão” da configuração da hipótese de incidência | Não incidência |
| Da Nacionalização | Demanda outorga de “ <i>status</i> ” nacional à mercadoria importada, mediante eventual pagamento de tributos e, em regra, liberação pela Aduana. | “Suspensão” da configuração da hipótese de incidência | Não incidência |
| Da Importação para Consumo | Demanda que a mercadoria seja importada, regular ou irregularmente, “para consumo” interno, em caráter definitivo. | “Suspensão” da configuração da hipótese de incidência | Incidência |

6.2.3 Abrindo os horizontes para uma regulação internacional da incidência

Na visualização da Tabela 6, percebe-se que as diferenças não se referem somente a distintos “momentos”, mas a distintas concepções sobre a própria definição de importação, e sobre a interpretação de comandos presentes em determinadas legislações nacionais e regionais.

Veja-se que a definição mais alargada de importação – “introdução de mercadorias em um território aduaneiro” – apontaria, em sua literalidade, para uma teoria do cruzamento, assim como as disposições nacionais que estabelecem por hipótese de incidência tal introdução. E nenhuma das demais teorias apresentadas dispensa a transposição de fronteira, pelo que se pode, de plano, indicar, como elemento essencial da hipótese de incidência do imposto de importação, a introdução da mercadoria no território aduaneiro. Sem o cruzamento, portanto, não há que se falar em incidência. Se o imposto incide sobre a importação, necessário que esta tenha ocorrido, em seu sentido físico-geográfico, ainda que posteriormente à declaração apresentada à Aduana.

Entretanto, não é o simples fato de a legislação nacional remeter a hipótese de incidência à introdução, ou “à entrada no território”, como a brasileira, que faz com que se possa afirmar que adota a teoria do cruzamento. É preciso que se examine o ordenamento, como sistema.¹⁰¹²

¹⁰¹² No Brasil, tanto o Decreto-Lei nº 37/1966, artigo 1º, quanto o Código Tributário Nacional, artigo 19, estabelecem como “fato gerador” do imposto de importação a entrada da mercadoria no território aduaneiro. E tais disposições são suficientes para que se tenha a tentação de classificar o ordenamento nacional dentro da teoria do cruzamento. Mas é preciso recordar que nunca houve, no Brasil, previsão de incidência do imposto – nem de suspensão, para mercadorias em “depósito temporário”, enquanto aguardam a destinação aduaneira. Fosse a hipótese de incidência o simples ingresso, ou mesmo a “entrada” como apresentação à Aduana, restaria sem amparo legal a não incidência para mercadorias enquanto aguardassem, *v.g.*, a noventena prevista no artigo 23, II, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. E, nas importações clandestinas, a ausência de incidência não se dava por bondade governamental, mas pelo simples fato de que às mercadorias se aplicava a pena de perdimento/“*comiso*”. Ou, entendendo de outra forma a questão relativa às importações clandestinas, poder-se-ia afirmar que, de fato, havia incidência, mas que, ficando a mercadoria de propriedade da Fazenda, haveria isenção, prevista na Lei nº 8.032/1990, ou imunidade, disciplinada no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988 – linha adotada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 20, de 06/11/2002. Veja-se que o Regulamento Aduaneiro de 1985 já estabelecia, em seu artigo 85, I e III, a não incidência do imposto nos casos de “... mercadoria estrangeira que, corretamente declarada, chegar ao País por erro manifesto ou comprovado de expedição, e que for redestinada para o exterior”, e de “... mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento”. O simples cruzamento, assim, jamais foi motivo suficiente para incidência do imposto de importação, como poderia sugerir a leitura isolada dos comandos legais inicialmente citados nesta nota.

BARREIRA faz esse exercício, por exemplo, em relação ao Código Aduaneiro Europeu, aprovado pelo Regulamento nº 2.913/1992, chegando à conclusão de que a análise de múltiplos artigos da codificação põe em relevo que *“...el hecho gravado del Código Aduanero Europeu es la introducción de mercadería al territorio aduanero, fuere en forma lícita o ilícita, con el fin de afectarla al circuito económico interno”*.¹⁰¹³

O Código Aduaneiro Europeu, aplicado em todos os países do bloco econômico, em sua versão de 1992, estabeleceu como hipóteses de incidência: (a) *“... a introdução em livre prática de uma mercadoria sujeita a direitos de importação”* (artigo 201, 1, “a”); (b) *“... a sujeição de tal mercadoria a um regime de importação temporária com isenção parcial dos direitos de importação”* (artigo 201, 1, “b”); (c) *“... a introdução irregular no território aduaneiro da Comunidade de uma mercadoria sujeita a direitos de importação”* (artigo 202, 1, “a”); (d) *“... se se tratar de tal mercadoria colocada numa zona franca ou num entreposto franco, a sua introdução irregular numa outra parte desse território”* (artigo 202, 1, “b”); (e) *“... a subtração à fiscalização aduaneira de uma mercadoria sujeita a direitos de importação”* (sic) (artigo 203, 1); (f) *“... o incumprimento de uma das obrigações que, para uma mercadoria sujeita a direitos de importação, derivam da sua permanência em depósito temporário ou da utilização do regime aduaneiro ao qual foi submetida”* (artigo 204, 1, “a”); (g) *“... a não observância de uma das condições fixadas para a sujeição de uma mercadoria a esse regime ou para a concessão de um direito de importação reduzido ou nulo, em função da utilização da mercadoria para fins especiais...”* (artigo 204, 1, “b”); e (h) *“... o consumo ou a utilização, numa zona franca ou num entreposto franco, em condições distintas das previstas pela regulamentação em vigor, de uma mercadoria sujeita a direitos de importação”* (artigo 205, 1). Mas a mesma codificação trouxe hipóteses em que não há incidência por força de inutilização total ou perda da mercadoria, por sua própria natureza, ou por caso fortuito ou de força maior, ou, ainda, quando houver reexportação ou exportação (artigo 206). Ademais, também revelou que não há incidência no caso de regimes de caráter temporário, em geral (artigos 91, 98, 114, 130), e em casos de abandono, destruição ou apreensão pela Aduana (artigos 182 e 233).¹⁰¹⁴

¹⁰¹³ *La Obligación...*, op. cit., p. 124.

¹⁰¹⁴ As disposições foram todas transcritas da versão da codificação em português, utilizada em Portugal. Nas codificações europeias posteriores, não houve substancial alteração, mas

Pelo conjunto da obra, então, a nosso ver, assiste razão a quem afirma que a codificação europeia encampa a teoria da importação definitiva, ou para consumo, embora haja imperfeições que merecem menção, como a exigência parcial de tributos na admissão temporária, em determinadas hipóteses (artigo 77, 1, “b”, do Código Aduaneiro da União – CAU, de 2013), que demandaria que se acolhesse, na teoria, a possibilidade de “consumo parcial”.¹⁰¹⁵

Analisando-se o ordenamento jurídico brasileiro, principalmente em face de alterações efetuadas nas últimas décadas, poderíamos chegar a conclusão semelhante, visto que não existe, atualmente, nenhum caso de exigência do imposto de importação, no país, que não esteja relacionado a uma importação para consumo.¹⁰¹⁶

consolidação das disposições, em redações mais sintéticas. No Código Aduaneiro Europeu Modernizado, de 2004, as hipóteses de incidência foram relacionadas nos artigos 44 a 46; os “regimes especiais” de trânsito, armazenagem, utilização específica e aperfeiçoamento, nos artigos 144, 148, 162 e 168; e a inutilização e o abandono foram relacionados como forma de extinção da dívida, no artigo 86. No Código Aduaneiro da União, aprovado pelo Regulamento nº 952/2013, a disciplina foi bem semelhante à do Código Modernizado, tratando-se da constituição da dívida aduaneira nos artigos 77 a 79; destacando-se a incidência, no caso de introdução em livre prática e de importação temporária com franquia parcial, e nas hipóteses de descumprimento de regimes aduaneiros e de obrigações previstas na legislação, inclusive nos casos de subtração à fiscalização aduaneira. E continuaram a ser contempladas como hipóteses de extinção da dívida a inutilização e o abandono.

¹⁰¹⁵ BARREIRA teve a oportunidade de analisar essa situação nos comentários ao Código Aduaneiro argentino, em seu artigo 256, 2, que estabelece a mesma possibilidade de exigência parcial de tributos na admissão temporária, nos casos em que for justificada a imposição, a critério do Poder Executivo. E, na ocasião, reconheceu tratar-se de “... *consumo parcial da mercadoria no mercado interno*” – **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias**, T. II-B, p. 70. PARDO CARRERO afirma que a exigência parcial, na admissão temporária, é compatível com a teoria do cruzamento, com a teoria da “aceitação da” declaração para consumo, e com a teoria da importação para consumo, pois são cobrados “... *direitos aduaneiros pelo consumo ou uso que se faz das mercadorias que podem ser submetidas a esse tipo de regime*”, mas descarta as duas primeiras teorias ao analisar outros dispositivos da codificação, como a incidência sobre introduções clandestinas e o tratamento outorgado a regimes aduaneiros de caráter temporário, concluindo que a teoria da importação para consumo é a única capaz de acolher a todas as hipóteses de incidência previstas na codificação europeia de 1992 – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 348-353. Também BASALDÚA, depois de analisar a construção jurídica da “suspensão”, na Europa, sustenta que se pode afirmar que a verdadeira hipótese de incidência se produz quando a mercadoria ingressa na circulação econômica interna – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 97.

¹⁰¹⁶ Como narramos no Capítulo 5, principalmente ao tratar de importações temporárias, no subitem 5.2.3, p. 379-402, e de importações irregulares, no subitem 5.2.4, p. 403-413, o ordenamento brasileiro caminha no sentido – não sendo incorreto afirmar que já está muito próximo – de que a hipótese de incidência seja efetivamente a importação “para consumo”, se acolhida a mesma flexibilização em relação à admissão temporária com pagamento parcial. Isso porque, com as alterações efetuadas no Decreto-Lei nº 37/1966, pela Lei nº 10.833/2003, e pela Lei nº 12.350/2010, já não há incidência do imposto de importação nos casos de mercadoria destruída, sob controle aduaneiro, antes de liberada pela Aduana, ou destruída acidentalmente, em trânsito de passagem, além de não haver incidência nos casos de apreensão e abandono, aos quais se aplique a pena de perdimento, exceto se a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida – isso porque, nessas hipóteses, teria ingressado para consumo. Também em relação aos regimes de caráter temporário – exceto a admissão temporária com pagamento

A visão aqui albergada se reflete na substancial alteração promovida no Código Aduaneiro do MERCOSUL, que, em sua versão de 1994, trazia como “fato gerador” da obrigação tributária aduaneira, em relação ao imposto de importação, a introdução da mercadoria no território aduaneiro (artigo 138), e apontava como “momento imponible” “... a data do registro da declaração para um regime aduaneiro” (artigo 142). Na versão de 2010, o “fato gerador” do imposto de importação passou a ser a “... importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro” (artigo 157, 1, “a”) ou “importação para consumo”, embora não seja tal expressão utilizada pelo código, e o “momento imponible”, “... a data do registro da declaração aduaneira relativa ao regime aduaneiro de importação definitiva” (artigo 165).¹⁰¹⁷

Por isso alertamos, no Capítulo 5, que o Brasil está a caminho de adotar o posicionamento de que os regimes aduaneiros temporários, em regra, não mais serão referidos à “suspensão”, mas à não incidência do imposto de importação, a menos que o termo “suspensão” continue a ser empregado, na acepção que afirmamos ser sugerida por SORTHEIX e BARREIRA, de “suspensão” da configuração da hipótese de incidência.¹⁰¹⁸

proporcional – só se exigiria o imposto em caso de permanência definitiva, seja por descumprimento do regime, ou por destinação definitiva de importação durante o cumprimento do regime. No caso de importação clandestina, há apenas duas opções: o perdimento, se for possível a apreensão da mercadoria, ou uma multa, caso a mercadoria tenha ingressado para consumo, devendo, nesta hipótese, incidir o imposto de importação. Em síntese, não há, hoje, no Brasil, nenhuma hipótese em que se exija o imposto de importação e a mercadoria não tenha sido importada para consumo, regular ou irregularmente. Recorde-se, por puro saudosismo, retornando à sala de parto do Código Tributário brasileiro, que a redação do artigo 31 do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, ainda na década de sessenta do século passado, definia como “fato gerador” do imposto de importação “... a **entrada, no território nacional, de mercadoria indicada na lei tributária, de procedência estrangeira, para fins de consumo, no referido território, qualquer que seja o título jurídico a que se fizer a importação e independentemente de se verificar a transmissão da propriedade da mercadoria do exportador para o importador ou consignatário**” (grifos nossos).

¹⁰¹⁷ É perceptível que a redação anterior apresenta maior tendência à adoção da teoria do cruzamento, e a versão atual, à teoria da importação para consumo. O Código Aduaneiro do MERCOSUL, em sua atual versão, aprovada pela Decisão CMC nº 27/2010, estabelece a incidência vinculada à “importação definitiva”, expressão que passa a utilizar, em vez de “importação para consumo”. Tal sinonímia está, inclusive, plasmada, v.g., no artigo 636 do Código Aduaneiro argentino. Cabe destacar, no entanto, que a hipótese de incidência está relacionada a qualquer “**importação definitiva**”, seja o “**regime de importação definitiva**”, definido no artigo 51, ou a importação resultante de descumprimento de regime, v.g., artigo 55, 1, podendo ainda ser a simples introdução clandestina, artigo 180, 1. Tal diferença, entre “importação definitiva” e “regime de importação definitiva”, reitera-se, é muito semelhante à existente na codificação aduaneira da Argentina, entre “importação para consumo” e “destinação de importação para consumo”. Assim, na leitura do Código Aduaneiro do MERCOSUL, como em qualquer outra codificação, o texto dos artigos não pode ser considerado isoladamente, mas sim dentro de um contexto, em visão sistemática.

¹⁰¹⁸ SORTHEIX, *La estructura...*, op. cit., p. 388; e BARREIRA, *La Obligación...*, op. cit., p. 113.

E a tendência de encampar a teoria da “importação para consumo” não deriva apenas de normas regionais, no MERCOSUL e na União Europeia, mas da própria Convenção de Quioto Revisada, de aplicação internacional.

Tanto a exigência parcial na admissão temporária, como a incidência plena, na importação para consumo, ainda que como regime, são expressamente tratadas na Convenção de Quioto Revisada. A “importação para consumo” é definida, v.g., nos Capítulos 1 a 3 do Anexo Específico “B”, como o regime aduaneiro pelo qual as mercadorias importadas “... *podem entrar em livre circulação dentro do território aduaneiro, mediante o pagamento prévio...*” do imposto de importação e dos demais tributos exigíveis, “... *e o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias*”.¹⁰¹⁹

Outro comando que atesta o que afirmamos é a norma 3.44 do Capítulo 3 do Anexo Geral da CQR, que estabelece a não exigibilidade do imposto de importação nos casos de abandono ou destruição de mercadorias que “... *ainda não tenham sido despachadas para consumo*”/“... *not yet been released for home use*”/“... *n’ont pas encore obtenu la mainlevée pour la mise à la consommation*”; e que eventuais desperdícios ou sobras resultantes da destruição que sejam empregados para consumo, encontram-se sujeitos ao imposto como se estivessem sendo importados no estado em que se encontram. No mesmo sentido, a não incidência, e a eventual devolução do imposto pago, prevista na norma 4.19 do Capítulo 4 do Anexo Geral da CQR, no caso de mercadorias defeituosas que sejam devolvidas ao exterior, mesmo que já registrada a declaração de importação para consumo e pagos os tributos incidentes, permitindo-se, ainda, alternativamente, o abandono em favor da Fazenda e a destruição da mercadoria. Cristalina, assim, a linha adotada, no sentido de que a mercadoria que será gravada com o imposto de importação é a que

¹⁰¹⁹ Nos originais, em inglês e francês, respectivamente: “**clearance for home use** means the Customs procedure which provides that imported goods enter into free circulation in the Customs territory upon the payment of any import duties and taxes chargeable and the accomplishment of all the necessary Customs formalities”; e “**mise à la consommation**: le régime douanier qui permet aux marchandises importées d’être mises en libre circulation dans le territoire douanier lors de l’acquittement des droits et taxes à l’importation éventuellement exigibles et de l’accomplissement de toutes les formalités douanières nécessaires”. Como afirmamos, em relação ao Código Aduaneiro do MERCOSUL, não se pode confundir a importação para consumo ou definitiva, que pode ser efetuada lícita ou ilícitamente, com o regime de importação para consumo, ou de importação definitiva, sempre lícito. Também na União Europeia, tal distinção é válida. Pelas definições constantes no artigo 5º do CAU, a destinação de importação para consumo corresponde à “... *introdução em livre prática*” (artigo 5º, 16, “a”), mas os direitos de importação são devidos “... *quando da importação de mercadorias*” (artigo 5º, 20), tendo aí, na leitura sistemática do código, a palavra “importação”, a acepção de introdução na circulação interna.

efetivamente está a ingressar para consumo, e não, simplesmente, a que transpôs a fronteira.

Também nos Anexos Específicos “D” a “G” da CQR, que tratam de regimes aduaneiros de caráter temporário, na importação, pode-se perceber que não há previsão para exigência do imposto de importação em casos que não impliquem despacho para consumo, ressalvado o “consumo parcial”, na admissão temporária. Entretanto, a terminologia empregada é titubeante, principalmente no idioma francês, fazendo-se referência tanto à “não sujeição a pagamento” quanto à “suspensão” condicionada ao cumprimento do regime.¹⁰²⁰

E, no caso da “suspensão”, diversas normas e práticas recomendadas da CQR indicam que o que se está a suspender, de fato, é o nascimento da obrigação surgida com a importação definitiva, a consumo, ou que a CQR não é terminologicamente rigorosa, utilizando diferentes expressões para se referir à mesma coisa. Por isso, há sucessivas possibilidades de “suspensão”, ou até de substituição da “suspensão” pela não sujeição a pagamento, ou vice-versa, mediante transferência de mercadoria entre distintos regimes, como se percebe, v.g., da prática recomendada 8 e da norma 14 do Capítulo 1 do Anexo Específico “D”, da norma 3 e da prática recomendada 22 do Capítulo 1 do Anexo Específico “F”; e das normas 4 e 19 do Capítulo 1 do Anexo Específico “G”; ou por meio da possibilidade de transferência de beneficiário, dentro de um mesmo regime, v.g., – práticas recomendadas 17 e 18 do Capítulo 1 do Anexo Específico “F”; e prática recomendada 16 do Capítulo 1 do Anexo Específico “G”.

¹⁰²⁰ Veja-se como a convenção disciplina as quatro categorias de regimes que minudenciamos no subitem 5.2.3 deste estudo, p. 380-403. No Capítulo 1 do Anexo Específico “D”, que trata de “**depósitos aduaneiros**”/“*customs warehouses*”/“*entrepôts de douane*”, afirma-se que o regime permite o armazenamento, sob controle aduaneiro, em local habilitado, “**sem pagamento**”/“*without payment*”/“*sans paiement*” do imposto de importação. No “**trânsito aduaneiro**”/“*customs transit*”/“*transit douanier*”, tratado no Capítulo 1 do Anexo Específico “E”, na norma 3, afirma-se que as mercadorias transportadas ao amparo do regime “**não estão sujeitas ao pagamento**” do imposto/“*shall not be subject to the payment*”/“*ne sont pas assujetties au paiement*”. Nas operações de “**aperfeiçoamento ativo**”/“*inward processing*”/“*perfectionnement actif*”, contempladas no Capítulo 1 do Anexo Específico “F”, estabelece-se, no entanto, que o regime permite receber, em um território aduaneiro, com “**suspensão**” dos direitos de importação/“*conditionally relieved from payment*”/“*en suspension des droits*”, mercadorias destinadas a sofrer transformação, elaboração ou reparo, e posterior exportação. E, no Capítulo 1 do Anexo específico “G”, que trata de “**admissão temporária**”/“*temporary admission*”/“*admission temporaire*”, afirma-se que o regime permite receber mercadorias no território aduaneiro, a serem posteriormente reexportadas no mesmo estado, com “**suspensão parcial ou total**” dos direitos de importação/“*conditionally relieved totally or partially from payment of import duties*”/“*en suspension totale ou partielle des droits*”. Na admissão temporária, a expressão utilizada, em inglês, “*relieved totally or partially from payment*”, foi repetida no artigo 9.2 do Acordo de Facilitação Comercial da OMC.

Essa técnica de sucessivas suspensões, tomando como base datas diferentes e até responsáveis diferentes, como no Brasil, é nulificada ou esquecida diante de um despacho para consumo, quando passa a ser efetivamente devido o imposto de importação.

Em relação ao trânsito, há que se recordar, ainda, a liberdade, sem imposição de restrições, consagrada no Artigo V do GATT, desde 1947, e endossada nos artigos 9 a 11 do Acordo de Facilitação Comercial da OMC. E no que se refere à admissão temporária, merece destaque também a Convenção de Istambul, referida no subitem 4.3.4 deste estudo, que prevê tanto a transferência de beneficiário quanto a possibilidade de extinção da aplicação do regime com inclusão em outro regime, abandono em favor da Fazenda ou destruição, sob controle aduaneiro (artigos 8º, 12 e 14), todas sem pagamento do imposto, que seria devido apenas em função da introdução a consumo (artigo 13).¹⁰²¹

O que brota da disciplina internacional descrita, principalmente, na CQR, é que já há regramento internacional, válido em mais de uma centena de países, e em vias de ampliação, tratando de diversas situações que nos permitem concluir ser a construção jurídica da “importação para consumo” a que melhor descreve o fenômeno da incidência do imposto de importação, mundialmente. E, nesse cenário, a hipótese de incidência é afeta ao conceito jurídico-econômico, de introdução na economia, em concorrência com as mercadorias nacionais, e não ao aspecto geográfico-político de importação, de simples transposição de fronteira.¹⁰²²

Assim, por mais que conste em diversas legislações nacionais que a hipótese de incidência do imposto de importação seja a simples transposição de fronteira, ou a formalização da entrada, ou, ainda, o registro da declaração de importação para consumo ou a própria nacionalização, os comandos aqui apresentados da CQR revelam que, no máximo, tais legislações nacionais estabelecerão diferentes formas de, ao final, contemplar a efetiva incidência apenas

¹⁰²¹ Subitem 4.3.4, p. 311-314.

¹⁰²² Quanto às teorias da entrada, da declaração e da nacionalização, a nosso ver, parecem remeter mais a “momentos impositivos”, limitados a determinadas situações regulares, do que, propriamente, à materialidade da incidência, em si. Recorde-se: o imposto incide sobre a importação. E não há dúvidas, como já exposto, de que importações clandestinas são, de fato, importações. E não se concebe acepção jurídica de “importação” que possa ser atrelada à apresentação de mercadorias, ao registro de uma declaração ou ao eventual pagamento de tributos. Todas essas situações são meras manifestações de etapas de procedimentos administrativos, e se prestam somente a determinadas importações, não dando conta do universo passível de incidência do imposto de importação, mesmo nas legislações em relação às quais a doutrina imputa as classificações.

na hipótese de operações de importação para consumo. Recordamos, por serem oportunas, as palavras utilizadas por BASALDÚA para descrever o tratamento internacionalmente outorgado aos regimes “suspensivos” – “... *los países hubieron de contemplar en sus legislaciones el beneficio de no pagar el derecho aduanero a la importación atendiendo a alguna técnica legislativa apropiada*”, mas alargamos, aqui, a amplitude do comentário.¹⁰²³

A “técnica legislativa apropriada” destina-se não só aos chamados regimes “suspensivos”, mas a todas as situações descritas na CQR, internacionalmente reguladas – *v.g.*, destruição, abandono, devolução, despacho de resíduos – e que são nacionalmente implementadas com diferentes soluções jurídicas, todas elas culminando na conclusão de que somente haverá exigência do imposto de importação quando a mercadoria estrangeira for incorporada à economia nacional.¹⁰²⁴

Toda a legislação construída, em mais de meio século de GATT, objetivou a redução gradual de tarifas, e que elas fossem a única forma permitida de proteção da indústria doméstica. Esse é o papel internacional do imposto de importação, como único instrumento apto a diferenciar, tributariamente, uma mercadoria estrangeira de sua equivalente nacional. E toda a legislação elaborada, em mais de meio século de Conselho de Cooperação Aduaneira, reforçou o tratamento internacional aplicável a regimes e a procedimentos aduaneiros, permitindo sua gradativa uniformização, ainda em curso.

Como a tarefa, aqui empreendida, objetiva identificar contornos para uma regulação internacional da incidência, não se tem dúvidas de que, no cenário apresentado, a **hipótese de incidência internacionalmente reconhecida para o imposto de importação**, ainda que de diferentes formas, é a **importação para consumo**.¹⁰²⁵

¹⁰²³ *Tributos al Comercio...*, *op. cit.*, p. 95.

¹⁰²⁴ Basta, para verificação do que se expõe, recordar o tratamento outorgado, pela norma 3.44 do Capítulo 3 do Anexo Geral da CQR, aos casos em que ingresse no território aduaneiro uma mercadoria que venha a ser destruída antes da liberação, sendo despachado para consumo apenas o resíduo resultante do processo de destruição. Os países que adotam como “fato gerador” a simples transposição de fronteira teriam, para cumprir a norma da CQR, que adotar “técnica legislativa apropriada” para que a incidência se desse apenas sobre os resíduos, visto que a norma 3.44, por ser do Anexo Geral, não admite reservas.

¹⁰²⁵ Tal hipótese de incidência encontra delimitação mais precisa em alguns casos de tratamento tributário e aduaneiro diferenciado, como bagagem de viajantes e remessas postais internacionais, a exemplo do que expusemos ao analisar a disciplina brasileira do tema, no tópico 5.2.2.3, p. 366-375. A Convenção de Quioto Revisada, no Anexo Específico “J”, trata de “regimes especiais”,

As diferentes formas ou “técnicas legislativas apropriadas” não impactam substancialmente a delimitação da **manifestação espacial da hipótese de incidência**, que será o **território aduaneiro**, por nós já definido, em caráter internacional, no subitem 1.4.8, e que não se confunde com o território nacional. No entanto, o impacto das diversas construções jurídicas na manifestação temporal da hipótese de incidência é significativo.¹⁰²⁶

Admitindo-se que a importação para consumo se dê no momento em que a Aduana libera a mercadoria para que o importador a introduza em livre prática, na circulação econômica interna, independente de que ele venha, efetivamente, a fazê-lo, ter-se ia aí configurada, efetivamente, a hipótese de incidência. É o que BASALDÚA denomina de “... *momento en que se configura el hecho gravado*”. No entanto, nos países que consideram como “fato gerador”, em suas legislações nacionais, a importação como “introdução no território aduaneiro”, ainda que venham a dispensar o pagamento, posteriormente, caso a mercadoria não ingresse efetivamente para consumo, o fato já teria sido configurado antes.¹⁰²⁷

O remédio, em ambos os casos, é a fixação, pelo legislador, de um “momento imponível”, uma manifestação temporal da hipótese de incidência legalmente fixada, e que pode, inclusive, coincidir, entre países que adotam, de diferentes formas, a teoria da importação para consumo.¹⁰²⁸

Na terminologia empregada pelo legislador brasileiro, *v.g.*, esse momento imponível foi chamado de “fato gerador para efeito de cálculo”, no artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, e definido como a data do registro da declaração de importação para consumo. Na legislação europeia, foi chamado de “momento da constituição da dívida aduaneira”, remetendo-se à data da aceitação da declaração aduaneira de livre prática ou admissão temporária com franquias parciais – artigo 77, 2 do Código Aduaneiro da União, de 2013. No MERCOSUL, na codificação de 2010, foi designado por “data de determinação do regime legal aplicável”, mesma

entre eles o referente a viajantes – Capítulo 1, e o relativo a tráfego postal – Capítulo 2, estabelecendo, em ambos, restrições ao universo de mercadorias permitidas e simplificações procedimentais e de cálculo dos tributos.

¹⁰²⁶ Subitem 1.4.8, p. 66-77.

¹⁰²⁷ **Tributos al Comercio**..., *op. cit.*, p. 108-111.

¹⁰²⁸ PARDO CARRERO denomina tal “momento imponível” de “*momento de causación*”, ou “*devengo*”, afirmando que é estabelecido nas legislações nacionais – **Tributación**..., *op. cit.*, p. 362-363.

denominação utilizada na Argentina, remetendo a norma regional à data de registro da declaração aduaneira relativa ao regime aduaneiro de importação definitiva.¹⁰²⁹

Pelos exemplos, percebe-se que, apesar de as legislações brasileira, europeia e “mercosulina” adotarem diferentes aproximações da teoria da importação para consumo, todas estabelecem, em regra, um mesmo momento para determinação do imposto de importação: a data de (aceitação do) registro da declaração de importação para consumo.¹⁰³⁰

E a escolha do legislador recai em tal momento, tanto em uma aproximação quanto nas outras, porque tal data permite ao próprio importador, voluntariamente, desde que nos prazos permitidos na legislação para registro da declaração, a escolha das regras aplicáveis à operação, ao menos para efeitos tributários.¹⁰³¹

Nesse aspecto, pouco ajuda o texto da Convenção de Quioto Revisada, que se limita a estabelecer, na norma 4.5 do Capítulo 4 do Anexo Geral, que “... a *legislação nacional especificará o momento que se tomará em consideração para os efeitos de determinar os tipos de direitos e de impostos*”.¹⁰³²

¹⁰²⁹ A norma brasileira, a exemplo da “mercosulina”, omitiu-se em relação ao “momento imponible” ou “regime legal aplicável”, no caso de admissão temporária com pagamento parcial, mas o Regulamento Aduaneiro de 2009 solucionou a questão, em seu artigo 73, IV, com a redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010, entendendo que a data de registro da declaração de admissão no regime é que deve ser tomada em conta, na mesma linha adotada na codificação europeia.

¹⁰³⁰ Nos países que utilizam sistemas informatizados para registro das declarações de importação, que representam, atualmente, a maioria esmagadora do comércio internacional, a data do registro corresponde, em regra, à data da aceitação do registro, porque se o sistema informatizado não aceitar a declaração, ele sequer a numerará. E o importador, ou seu representante, deverá fazer um novo envio para registro.

¹⁰³¹ BASALDÚA, considerando, em relação a importações regulares, a data de ocorrência da hipótese de incidência como a da liberação da mercadoria pela Aduana, e o momento imponible como a data de solicitação da destinação de importação a consumo, ambos com base no Código Aduaneiro Argentino, artigos 635 e 637, registra que ocorre um “pagamento antecipado”, apresentando situações em que seria discutível a determinação do imposto, v.g., no caso de alteração de alíquota entre o registro da declaração e a liberação da mercadoria – ***Tributos al Comercio...***, op. cit., p. 189-191 e 203-208. BARREIRA entende razoável que a legislação nacional estabeleça um momento a partir do qual resta fixa e “congelada” a variação diária que poderia ocorrer até a liberação, a menos que não se concretize ao final, a importação – ***La Obligación...***, op. cit., p. 118-121. Consideramos o raciocínio aplicável às declarações registradas antes da chegada da mercadoria, sobre as quais tratamos no tópico 5.2.2.2, p. 357-366, mas a codificação argentina apresenta, para o caso, solução diversa, tomando em conta a data da entrada do veículo transportador, em seu artigo 637, “a”, como atesta COTTER, ***Derecho Aduanero***, T. I, p. 589-590.

¹⁰³² Tradução livre dos idiomas inglês – “... *national legislation shall specify the point in time to be taken into consideration for the purpose of determining the rates of duties and taxes*”; e francês – “... *la législation nationale stipule le moment à retenir pour déterminer le taux des droits et taxes*”. E, pelo texto da CQR, percebe-se que tal momento não se confunde, também, com a data de vencimento, tratada na norma 4.8. Recorde-se, no entanto, que a Convenção de Quioto original, de 1973, estabelecia, em seu Anexo B-1, que o pagamento ocorreria, em geral, no momento da apresentação ou admissão da declaração, ou antes da liberação.

Mas as “Diretivas”/“*Guidelines*”/“*Directives*” da Convenção de Quioto Revisada, ao tratarem da referida norma 4.5, atestam que a maioria das Administrações elege o momento em que a Aduana aceita a declaração, destacando que, qualquer que seja o momento eleito, ele deve ser consignado na legislação nacional. Ademais, a norma 4.2, ao tratar da liquidação dos direitos e impostos na importação, remete ao momento imediatamente posterior à apresentação da declaração, ou partir do qual os direitos sejam exigíveis.¹⁰³³

Eis, então, um tema a demandar ainda maior aprofundamento para regulação internacional, seja na regra geral, de importações regulares, para a qual já se apontou o caminho de considerar a data de registro da declaração de importação para consumo, majoritariamente acolhido pelas legislações nacionais, seja em casos para os quais não exista tal declaração, como os relativos ao descumprimento de regimes aduaneiros de caráter temporário, mercadorias faltantes e importações clandestinas.

A nosso ver, em tais casos, seria compatível com a teoria da importação para consumo – que já afirmamos ser endossada em normas internacionais, como a CQR – a remissão à data em que houve o descumprimento do regime ou a introdução clandestina, ou, ainda, o desvio da mercadoria faltante. Em outras palavras, a data em que houve, efetivamente, a “introdução para consumo”. Entretanto, reconhecemos que é, em geral, pouco verificável a data efetiva das ocorrências mencionadas, sendo, então, possível que o legislador nacional também a fixe, como o momento em que a autoridade aduaneira apura o descumprimento, a introdução clandestina ou a falta.¹⁰³⁴

Portanto, mesmo no que se refere à manifestação temporal da hipótese de incidência do imposto de importação, para a qual não há, hoje, disciplina internacional específica, a não ser em codificações de blocos econômicos, podem

¹⁰³³ “Diretivas” da CQR disponíveis em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰³⁴ No que diz respeito aos regimes de caráter temporário, os países ou blocos que encampam a tese da suspensão da exigibilidade, ainda que invoquem construção jurídica posterior para exoneração do imposto, após o cumprimento do regime, deverão, no caso de descumprimento, exigir o imposto relativo à data da suspensão, para guardar coerência com a “técnica legislativa” adotada.

ser apontados caminhos possíveis, abrindo horizontes para uma regulação internacional.¹⁰³⁵

6.3 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA

6.3.1 O Sujeito Ativo e a realidade dos processos de integração

O tema da sujeição ativa do imposto de importação, pouco polêmico nacionalmente, é, também, em nossa aproximação, de baixa relevância internacional.

Em regra, o ente federal do país possui tanto a competência para instituição do tributo quanto a capacidade de figurar como sujeito ativo da relação tributária/aduaneira, pairando as discussões, principalmente, sobre os órgãos que atuam em matérias não tributárias – agrícola, sanitária, ambiental *etc.* – que não são focalizadas no presente estudo.

E são raros os temas nos quais o Direito Internacional se imiscui na legislação nacional, a ponto de definir qual ente seria responsável por determinada atividade ou relação jurídica. No máximo, as normas internacionais estabelecem requisitos em relação a tal pessoa, que é, em regra, de direito público.

Como destacado no subitem 1.4.2, a Convenção de Quioto Revisada, no Capítulo 2 do Anexo Geral, referente a definições, considera Aduana “... o serviço governamental que é responsável pela aplicação da legislação aduaneira e pela arrecadação dos direitos e tributos”, entre outras atividades.¹⁰³⁶ A CQR deixa, ainda,

¹⁰³⁵ Entendemos ainda que um bom ponto de partida para uma regulação internacional do tema seria o artigo 85 da codificação aduaneira europeia de 2013 (CAU): “1. O montante dos direitos de importação ou de exportação deve ser determinado com base nas regras de cálculo dos direitos aplicáveis às mercadorias em causa no momento em que foi constituída a dívida aduaneira relativamente às mesmas. 2. Caso não seja possível determinar com exatidão o momento da constituição da dívida aduaneira, o momento a considerar é aquele em que as autoridades aduaneiras constatarem que essas mercadorias se encontram numa situação constitutiva de dívida aduaneira. Todavia, caso as informações de que dispõem as autoridades aduaneiras lhes permitam concluir que a dívida aduaneira foi constituída num momento anterior ao daquela constatação, considera-se que a dívida aduaneira foi constituída no momento mais recuado no tempo em que seja possível comprovar essa situação” (*sic*). CAU disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:PT:PDF>>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰³⁶ Subitem 1.4.2, p. 31.

claro que incumbe à Aduana a cobrança dos direitos e impostos devidos na importação, v.g., nas normas 4.10, 4.22 e 4.24 do Capítulo 4 do Anexo Geral.¹⁰³⁷

Então, por mais que varie a denominação localmente atribuída a tal órgão que atue em nome do ente federal – em geral, a Aduana, pode-se afirmar que, mundialmente, o **sujeito ativo** da relação tributária aduaneira é o **ente federal**.¹⁰³⁸

PARDO CARRERO, após fazer distinção semelhante à existente na legislação brasileira sobre competência tributária, que designa por “poder tributário”, e capacidade ativa tributária, para “... *ser credor da obrigação tributária...*”, agrega ao tema um importante ingrediente: a realidade de integração regional, à qual nos referimos no item 2.7 deste estudo, afirmando que, apesar de serem as Aduanas, usualmente, os sujeitos ativos, no que se refere ao imposto de importação, “*Un ente supranacional puede ser también el acreedor del derecho aduanero, con independencia de la forma como lo recaude, si es que así se há dispuesto por quienes tienen potestad para ello*”, mencionando como exemplo a comunidade europeia.¹⁰³⁹

De forma diversa da externada no exemplo, não entendemos que, hoje, a União Europeia seja sujeito ativo da relação tributária aduaneira, pois sequer possui mecanismos para arrecadar e/ou fiscalizar o imposto de importação, representando tão somente o destino dos recursos arrecadados pelas Aduanas dos países que compõem o bloco, para que se possibilite sua criteriosa distribuição, obedecendo a regras previamente estabelecidas. A nosso ver, não pode ser mesclado o tema atinente à arrecadação e à fiscalização com o relacionado à destinação de parte das receitas arrecadadas a um ente comunitário, que as distribuirá.

Como destacamos no subitem 2.7.3, também o MERCOSUL está a desenvolver um mecanismo de repartição de receitas aduaneiras, com previsão de implementação em 2019, para evitar a dupla cobrança da TEC; e, em tal mecanismo, o imposto de importação seria arrecadado pelo país de entrada da mercadoria no território aduaneiro do bloco, e destinado, ao menos em parte, a um

¹⁰³⁷ CQR disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰³⁸ Nesse sentido, COTTER, que trata de “sujeito ativo ou credor” e de “sujeito passivo ou devedor” – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 665. BARREIRA, por sua vez, refere-se a “*sujeto pretensor*”/sujeito ativo, em oposição a “*sujetos obligados*”/sujeitos passivos, da obrigação tributária aduaneira – *La Obligación...*, *op. cit.*, p. 98-99.

¹⁰³⁹ **Tributación...**, *op. cit.*, p. 374. Item 2.7, p. 113-124.

ente regional, que o repassaria, de acordo com o critério de distribuição pactuado, aos Estados Partes.¹⁰⁴⁰

Recorde-se que, como exposto no artigo 178 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, de 2010, após a “... *conformação definitiva da União Aduaneira*”, a circulação de mercadorias entre os países do bloco não mais corresponderá a uma operação de importação ou exportação, mas a simples circulação interna, no bloco. Sob tal aspecto, poderia, de fato, v.g., a Argentina arrecadar e fiscalizar o imposto de importação, para fins de liberação de uma mercadoria importada pelo porto de Buenos Aires, mas que tenha como destino final São Paulo, no Brasil.

Nessas construções jurídicas regionais e “comunitárias”, pode-se admitir, então, a possibilidade de a Aduana do país de ingresso da mercadoria arrecadar e fiscalizar o imposto de importação, representando o ente federal que ocupa a sujeição ativa na relação tributária aduaneira, ainda que tenha o dever de repassar os valores arrecadados, em geral, subtraídos do custo da atividade de arrecadação, a um órgão regional ou comunitário, para posterior distribuição.

Teríamos, então, na sujeição ativa do imposto de importação, a possibilidade de figurar uma pessoa jurídica de direito público externo.¹⁰⁴¹

6.3.2 O Sujeito Passivo e a questão da responsabilidade

O sujeito passivo da relação aduaneira/tributária, no que diz respeito ao imposto de importação, também recebe pouca disciplina internacional, pois, qualquer que seja a pessoa da qual se venha a exigir o imposto, desde que ele não seja exigido cumulativamente de mais de uma, restará uniformizada a incidência, para efeitos de combate ao protecionismo, não havendo impacto quantitativo.

¹⁰⁴⁰ Subitem 2.7.3, p. 122-124.

¹⁰⁴¹ No Brasil, P. B. CARVALHO afirma que o sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, e que não haveria óbice para que fosse, inclusive, uma pessoa física. Ao tratar das pessoas jurídicas de direito público, o tributarista remete às pessoas políticas de direito constitucional interno, entre outras – **Curso...**, *op. cit.*, p. 301. CARRAZA distingue a “sujeição ativa auxiliar”, quando o agente arrecadador atua em nome e por conta do ente tributante, e “parafiscalidade”, quando o sujeito ativo designado pode dispor do produto arrecadado para a consecução de suas finalidades – **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**, p. 37-56 e 77-79. Na formação de blocos regionais, podem ocorrer ambas as situações descritas por CARRAZA, mas, como destacado, em geral, há simples repartição das receitas, descontado o “custo de arrecadar”, como PARDO CARRERO registra que ocorre, na Europa – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 275.

Assim, também a análise da sujeição passiva é periférica em relação ao tema mestre da internacionalização, havendo, hoje, elevada margem de normatização nacional, o que não deve ser confundido com pequena importância do assunto, visto que figuras como a do “despachante aduaneiro”, do “transportador” e do “depositário”, além dos “importadores indiretos” – pessoas que realizam importações em nome de terceiros – já recebem alguma disciplina internacional, ainda que escassa.

Não parece haver dúvidas de que o **sujeito passivo** designado como contribuinte do imposto de importação, por natureza, é o **importador**. E disso já tratamos no item 5.3, ao analisarmos a legislação brasileira, que arrola especificamente outras pessoas na condição de contribuinte, apenas para afastar eventuais dúvidas de que seriam, efetivamente, importadores.¹⁰⁴²

Novamente, a leitura isolada de um dispositivo da Convenção de Quioto Revisada poderia colocar uma pá de cal em nossas expectativas de delinear contornos para uma regulação internacional sobre a sujeição passiva, visto que a norma 4.7 do Capítulo 4 do Anexo Geral estabelece que “... *a legislação nacional precisará a(s) pessoa(s) responsável(is) pelo pagamento dos direitos e impostos*”.¹⁰⁴³

Mas, ao menos nos casos de importações regulares, com registro de declaração, que constituem a grande maioria das importações, em qualquer país, a CQR, na norma 3.8 do Capítulo 3 do Anexo Geral estabelece que “... *o declarante será responsável perante a Aduana pela exatidão da informação proporcionada na declaração de mercadorias e pelo pagamento de direitos e impostos*”. Eis aí a relação obrigacional aduaneira e tributária geral, e que deve ser combinada com a definição de declarante, presente no Capítulo 2 do Anexo Geral da CQR – “... *toda pessoa que realiza uma declaração de mercadorias ou em cujo nome se realiza a declaração mencionada*” – e com os comandos das normas 3.7, que determina que “... *toda pessoa com direito a dispor das mercadorias terá direitos a atuar como declarante*”; e 3.6 do mesmo Anexo Geral, que deixa a cargo da legislação nacional

¹⁰⁴² Item 5.3, p. 417-420.

¹⁰⁴³ Tradução livre dos idiomas inglês – “... *national legislation shall specify the person(s) responsible for the payment of duties and taxes*”; e francês – “... *la législation nationale précise la ou les personnes responsables du paiement des droits et taxes*”. Nas “Diretivas” da norma 4.7, esclarece-se que a legislação nacional deveria determinar se será, v.g., “... *o importador, o agente aduaneiro, o despachante ou o transportador*”, podendo ser responsáveis duas ou mais pessoas, em alguns casos.

o estabelecimento das condições a serem exigidas para que alguém possa atuar como declarante.¹⁰⁴⁴

Importador, em uma primeira aproximação, é quem promove a introdução da mercadoria no território aduaneiro. E promover a introdução não significa, necessariamente, portar de forma física para dentro. Um viajante, *v.g.*, que cruze a fronteira terrestre em seu veículo, com mercadorias estrangeiras, é um importador. Mas um viajante que envie, do exterior, sua bagagem desacompanhada, por meio de um transportador internacional, apresentando a correspondente declaração de importação relativa à bagagem desacompanhada à Aduana, também será um importador. Promover a introdução, assim, é ação que pode contar com a participação de terceiro. E, contando com a participação de terceiro, quem detém a disponibilidade jurídica sobre a mercadoria, verificada, em regra, por meio da consignação, no conhecimento de carga, ou quem o represente, deverá apresentar à Aduana a declaração de importação correspondente, assumindo a condição de “declarante”.¹⁰⁴⁵

¹⁰⁴⁴ Tradução livre dos idiomas inglês – “... **declarant**: means any person who makes a Goods declaration or in whose name such a declaration is made”; “3.7. Any person having the right to dispose of the goods shall be entitled to act as declarant”; “3.8. The declarant shall be held responsible to the Customs for the accuracy of the particulars given in the Goods declaration and the payment of the duties and taxes”; e francês – “... **déclarant**: toute personne qui fait une déclaration de marchandises ou au nom de laquelle cette déclaration est faite”; “3.7. Toute personne ayant le droit de disposer des marchandises peut agir en qualité de déclarant”; “3.8. Le déclarant est tenu pour responsable envers la douane de l’exactitude des renseignements fournis dans la déclaration de marchandises et du paiement des droits et taxes”. CQR disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/convention_s/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰⁴⁵ BASALDÚA usa as duas situações aqui descritas, em relação ao viajante, para estabelecer que, na segunda, com a participação de um transportador internacional, haverá a emissão de um conhecimento de carga, nominal a alguém, ou “ao portador”, podendo o nominado ou o possuidor do título, assim, comprovar a disponibilidade jurídica sobre a mercadoria importada perante a Aduana, tornando-se importador ao solicitar a destinação aduaneira, destacando ainda que a figura do “importador” não se confunde, necessariamente, com a do proprietário da mercadoria, nem com a do destinatário ou consignatário – **Derecho Aduanero: parte general – sujetos**, p. 435-443. O mesmo jurista aduaneiro trata ainda do tema, em obra mais recente, mantendo a vinculação da qualificação como “importador” a quem não só detenha direito de dispor sobre a mercadoria, mas que manifeste ao serviço aduaneiro sua vontade de submeter a mercadoria a uma destinação aduaneira – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 212-213. PARDO CARRERO assevera que, em todas as legislações, é claro que o obrigado principal é quem realiza a operação de importação, o importador, mas também destaca casos em que há representação direta, em nome e por conta alheia, mediante a atuação de despachante aduaneiro/“*agentes o comisionistas de aduana*”, respondendo pela obrigação tributária, na condição de contribuinte, o consignatário; e casos em que se dá representação indireta, em nome próprio e por conta alheia, sendo responsáveis solidários tanto o representante como o consignatário da mercadoria – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 380 e 402-403. BERR e TRÉMEAU, **Le Droit Douanier...**, *op. cit.*, p. 221-222; e PELECHÁ ZOZAYA, **Fiscalidad sobre...**, *op. cit.*, p. 49-52, influenciados pela legislação europeia – que, em verdade, é internacional, plasmada na CQR – concentram-se na figura do declarante, como devedor do imposto de importação. Por fim, ALSINA, BARREIRA,

A definição de “declarante” da CQR, adotada pela codificação europeia de 2013 (artigo 5º, 15), abre duas possibilidades: (a) que o declarante seja o próprio importador; ou (b) que o declarante seja alguém que represente o importador. E tais possibilidades são ainda mais explícitas no Código Aduaneiro do MERCOSUL, de 2010, que define tanto o **declarante**, no artigo 3º: “... *toda pessoa que realiza ou em cujo nome seja realizada uma declaração de mercadoria*”; como o **importador**, no artigo 16, 1: “... *quem, em seu nome, importa mercadorias para o território aduaneiro, trazendo-as consigo ou por meio de terceiros*”.¹⁰⁴⁶

Quando a CQR estabeleceu, na norma 3.7, que toda pessoa com direito a dispor das mercadorias pode ser declarante, reuniu em um mesmo comando os dois atributos que designam o importador.

Caso a declaração seja relativa a uma importação para consumo, o declarante que pode dispor da mercadoria, importador, é sujeito passivo, em relação ao imposto de importação. No entanto, caso a declaração seja para um regime de caráter temporário, sem sujeição a pagamento, ou com “suspensão”, o declarante será sujeito passivo apenas em caso de descumprimento do regime.

Então, em uma **importação sem intermediação de terceiros**, as qualificações de **importador** e **declarante** recaem sobre a mesma pessoa. Eis o **sujeito passivo**, por excelência, do imposto de importação, uniformizado no âmbito internacional.

Mas pode ainda existir a situação que classificamos como “(b)”, na qual o declarante é um representante do importador. A definição bipartida de declarante, aliada ao comando existente na norma 3.7, conduz, inequivocamente, à conclusão de que a presença do representante não é obrigatória. E isso só é endossado pelas normas 8.1 e 8.2 do Capítulo 8 do Anexo Geral da mesma CQR, que estabelecem, respectivamente, que as pessoas podem escolher entre se relacionar com a Aduana diretamente ou por meio de terceiros, e que as legislações nacionais estabelecerão

BASALDÚA, COTTER MOINE e H. G. VIDAL ALBARRACÍN agregam que a habitualidade é irrelevante para qualificar uma pessoa como importador – **Código Aduanero – Comentarios...**, *op. cit.*, p. 358-359.

¹⁰⁴⁶ Na codificação europeia (CAU), declarante é “... *a pessoa que entrega uma declaração aduaneira, uma declaração de depósito temporário, uma declaração sumária de entrada, uma declaração sumária de saída, uma declaração de reexportação ou uma notificação de reexportação em nome próprio, ou a pessoa em cujo nome é entregue essa declaração ou notificação*”. CAU disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:PT:PDF>>, acesso em 05 jul. 2016.

as condições para a atuação de terceiros e suas responsabilidades no que concerne a tributos e a penalidades.¹⁰⁴⁷

No que tange a tributos, a CQR, na norma 3.8, já estabeleceu que o terceiro, se for declarante, representando o importador, responde pelo pagamento do imposto de importação. Assim, o terceiro declarante é, também, sujeito passivo da obrigação tributária e aduaneira.¹⁰⁴⁸

E o termo “terceiro” também é definido no Capítulo 2 da CQR, como “... *qualquer pessoa que, atuando em nome de outra, trate diretamente com a Aduana com relação à importação, exportação, movimentação ou armazenagem de mercadorias*”.¹⁰⁴⁹

Embora não haja menção expressa, no Capítulo 8 do Anexo Geral da CQR, percebe-se, pelas “diretivas” correspondentes, que o termo “terceiro” era ali primordialmente voltado para “agentes de aduana”/“agentes de comércio exterior”, conhecidos, no Brasil, como “**despachantes aduaneiros**”, profissionais que atuam no comércio exterior e atendem aos requisitos estabelecidos nas legislações

¹⁰⁴⁷ Adaptação do texto das normas 8.1 e 8.2 da CQR, originalmente escritas nos idiomas inglês – “8.1. *Persons concerned shall have the choice of transacting business with the Customs either directly or by designating a third party to act on their behalf*”; “8.2. *National legislation shall set out the conditions under which a person may act for and on behalf of another person in dealing with the Customs and shall lay down the liability of third parties to the Customs for duties and taxes and for any irregularities*”; e francês – “8.1. *Les personnes intéressées ont la faculté de traiter avec la douane, soit directement, soit par l'intermédiaire d'un tiers qu'elles désignent pour agir en leur nom*”; “8.2. *La législation nationale précise les conditions dans lesquelles une personne peut agir pour le compte d'une autre personne dans les relations de cette dernière avec la douane et énonce notamment les responsabilités des tiers vis-à-vis de la douane pour ce qui est des droits et taxes et des irrégularités éventuelles*”. CQR disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰⁴⁸ O terceiro declarante, não tendo poder de dispor sobre a mercadoria, não seria, segundo a legislação brasileira, contribuinte, mas responsável pelo imposto de importação, o que não o retira do polo passivo, mas apenas modifica o “status” jurídico, dentro da classificação versada no item 5.3, p. 415. Na doutrina estrangeira, além dessa categorização em “contribuinte” e “responsável”, percebe-se, também, o desdobramento em “*devedor por dívida própria*”/“*deudor por deuda propia*” e “*devedor por dívida alheia*”/“*deudor por deuda ajena*” – BASALDÚA, **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 212-213, ou “responsabilidade por feitos de terceiro”/“*responsabilidad por hechos de tercero*” – PARDO CARRERO, **Tributación...**, op. cit., p. 384-386.

¹⁰⁴⁹ Tradução livre dos idiomas inglês – “**third party**: means any person who deals directly with the Customs, for and on behalf of another person, relating to the importation, exportation, movement or storage of goods”; e francês – “**tiers**: toute personne qui, agissant pour le compte d'une autre personne, traite directement avec la douane en ce qui concerne l'importation, l'exportation, l'acheminement ou le stockage des marchandises”. CQR disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new.aspx>, acesso em 05 jul. 2016.

nacionais, que podem envolver a exigência de garantias e de aprovação em exames de qualificação.¹⁰⁵⁰

O Acordo de Facilitação Comercial da OMC endossou as disposições do Capítulo 8 do Anexo Geral da CQR, e ainda mencionou expressamente os “despachantes aduaneiros”/“*customs brokers*”, em seu Artigo 10, item 6.1, destacando que, “... *sem prejuízo das importantes preocupações políticas de alguns membros que mantêm, atualmente, um papel especial para os despachantes aduaneiros...*”, a partir da entrada em vigor do acordo os “... *membros não devem introduzir o uso obrigatório de despachantes aduaneiros*”.¹⁰⁵¹

Assim, apesar de a figura do despachante aduaneiro ser, indiscutivelmente, importante nas operações de comércio exterior, tendo em vista o caráter técnico demandado, v.g., para classificação e valoração de mercadorias, obtenção de licenças e promoção dos trâmites correspondentes, e de ainda representar a intermediação por despachante a grande maioria das operações de importação, em diversos países – inclusive em alguns nos quais já é facultativa há décadas, como o Brasil – o que se uniformizou internacionalmente foi tão somente a possibilidade, e não a obrigatoriedade, de o importador, por sua conta e risco, decidir realizar diretamente os trâmites de importação.¹⁰⁵²

¹⁰⁵⁰ No MERCOSUL, o Código Aduaneiro de 2010 (CAM) define o despachante aduaneiro, no artigo 17, como “... a pessoa que, em nome de outra, realiza trâmites e diligências relativos a destinos e operações aduaneiros perante a Administração Aduaneira”, dispondo que cada Estado Parte efetuará o registro dos despachantes que atuarão em seu território, e que os Estados Partes poderão exigir requisitos para o exercício da atividade de despachante, relacionando alguns requisitos mínimos. No artigo 17, 5, o código estabelece que “... os Estados Partes poderão dispor sobre a obrigatoriedade ou não da atuação do despachante aduaneiro”, medida que, por óbvio, só se presta aos Estados que não forem signatários da Convenção de Quioto Revisada ou do Acordo de Facilitação Comercial, pois, em tais hipóteses, não há margem para a obrigatoriedade de utilização de despachante. Não se pode olvidar que o Código Aduaneiro do MERCOSUL, de 2010, estabeleceu, em seu artigo 1º, 6, que os tratados internacionais que se encontrem vigentes em cada Estado Parte, na data de entrada em vigor do Código, manterão sua validade. Em outras palavras, a codificação estabeleceu que suas disposições não prevalecem sobre o conteúdo de tratados diversos em vigor. CAM disponível em: <http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2364/1/DEC_027-2010_PT_CAM.pdf>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰⁵¹ Tradução livre do texto original do acordo, em inglês: “*Without prejudice to the important policy concerns of some Members that currently maintain a special role for customs brokers, from the entry into force of this Agreement Members shall not introduce the mandatory use of customs brokers*” – Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc9_e/balipackage_e.htm#trade_facilitation>, acesso em 05 jul. 2016.

¹⁰⁵² BASALDÚA, destacando a importância do despachante aduaneiro, e mencionando legislações latino-americanas que preveem a responsabilidade tributária e aduaneira solidária do despachante aduaneiro – v.g., Bolívia, Costa Rica, Chile, Equador e México – apresenta críticas tanto ao Capítulo 8 do Anexo Geral da CQR, afirmando que não guarda o equilíbrio necessário entre a facilitação do comércio e as necessidades das Aduanas para seu bom funcionamento e adequado controle, quanto ao comando do item 6.1 do Artigo 10 do Acordo de Facilitação Comercial da

Nos casos em que haja intermediação por despachante aduaneiro, e, sendo ele considerado um “declarante”, pela legislação nacional, a norma 3.8 do Capítulo 3 do Anexo Geral da CQR torna-o sujeito passivo em relação ao imposto de importação, se a declaração for relativa a uma importação para consumo.¹⁰⁵³

Mas a responsabilidade pelo pagamento do imposto de importação pode recair ainda sobre outros operadores, ou intervenientes, pois as legislações nacionais podem estabelecer – como dispôs a norma 4.7 do Capítulo 4 do Anexo Geral da CQR, pela qual iniciamos nossa análise – as pessoas responsáveis pelo pagamento do imposto de importação.

Em relação a esses outros sujeitos passivos, geralmente considerados responsáveis, conjunta e solidariamente, perante a Aduana, como se registra nas “Diretivas” da norma 8.2 do Anexo Geral da CQR, pode-se afirmar que duas figuras sobressaem: o **transportador** – ou seus representantes, v.g., agentes marítimos e agentes de transporte, em geral; e o **depositário**, justamente porque ambos são responsáveis pelas cargas que transportam e armazenam, seja na chegada ao país ou ao amparo de regimes aduaneiros temporários. Nos casos em que mercadorias comprovadamente ingressadas no país, registradas nos documentos

OMC, sustentando que a inclusão do tema excedeu o mandato da Declaração Ministerial de Doha, e, reconhecidamente, desconsiderou preocupações políticas de membros – *El despachante de aduana: situación planteada frente a la Convención de Kyoto revisada en 1999 de la OMA y al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC*, p. 3-11. O mesmo jurista argentino tratou, também, sobre a atuação do despachante aduaneiro em: **Derecho Aduanero: parte general – sujetos**, p. 455-478; **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 232-233; e *El Despachante de Aduana como Auxiliar de la Función Aduanera de los Estados*, **Guía Práctica de Comercio Exterior**, n. 274, p. 3-11.

¹⁰⁵³ No Brasil, o despachante aduaneiro não é considerado um “declarante”, sendo responsável o importador pelo recolhimento dos tributos, e até por multas na importação, como as decorrentes de erro de classificação. Como, muitas vezes, quem efetivamente classifica a mercadoria na nomenclatura é o despachante, isso ocasiona, em alguns casos, a inclusão de cláusulas no contrato entre o despachante e o importador, prevendo o “repasse” das multas por erro de classificação, imputadas pela Aduana ao importador, em uma relação civil, independente da relação aduaneira/tributária, mas por ela intimamente influenciada. Registre-se, aqui, o reconhecimento, com apoio em BASALDÚA, **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 215 – de que o despachante aduaneiro, ao apresentar uma declaração, qualquer que seja ela, definitiva ou temporária, representando um importador, está a expressar, sob o ponto de vista jurídico, que o declarante não é ele, mas o importador em nome de quem atua. PARDO CARRERO, ao mesmo tempo em que reconhece que várias legislações apresentam o despachante aduaneiro como responsável solidário pelo imposto de importação, conclui que ele deveria ser responsabilizado apenas quando não mencionasse que estava a atuar em nome de terceiro, ultrapassasse os poderes conferidos no mandato ou agisse de forma negligente ou fraudulenta – **Tributación...**, *op. cit.*, p. 403. E COTTER endossa que o despachante aduaneiro/“*despachante de aduana*”, quando atua por conta e ordem do importador, não responde pelos tributos aduaneiros, invocando precedente do Tribunal Fiscal da Argentina – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 670-671. ROHDE PONCE apresenta peculiaridades em relação à atuação dos despachantes aduaneiros/“*agentes aduanales*”, no México, e excludentes da responsabilidade tributária solidária em relação a eles, previstas na legislação mexicana – **Derecho Aduanero...**, *op. cit.*, p. 112-170.

correspondentes, estejam sob a guarda de tais profissionais e não sejam apresentadas à Aduana, o transportador e o depositário se convertem, de forma geral, em importadores para consumo.¹⁰⁵⁴

De fato, na teoria da importação para consumo tais figuras são, efetivamente, os responsáveis pela introdução das mercadorias na circulação econômica interna, no caso em que pequem na tarefa relativa à sua guarda.

Da mesma forma, são sujeitos passivos, em situações irregulares, os **beneficiários de regimes “suspensivos” que os descumprirem e os responsáveis pelas importações clandestinas.**¹⁰⁵⁵

Os sujeitos passivos aqui relacionados representam o universo, a nosso ver, passível de regulação internacional, e constituem substancial parcela das situações a serem tratadas em um processo de internacionalização da disciplina do imposto de importação.

Para um tema como a sujeição passiva, no qual costuma pairar a desconfiança sobre a possibilidade de uniformização internacional, sentimento que parece endossado pela norma 4.7 do Capítulo 4 do Anexo Geral da CQR, as

¹⁰⁵⁴ A responsabilidade solidária é estabelecida, por exemplo, no artigo 84 do Código Aduaneiro da União Europeia, de 2013; e nos artigos 94 e 161 do Código Aduaneiro do MERCOSUL. E a responsabilidade de transportadores e depositários, v.g., no artigo 79 da codificação europeia, apesar de não haver menção expressa a eles, e nos artigos 25, 2 e 29, 3, da codificação “mercosulina”. Sobre a responsabilidade de transportadores e depositários, tratam: BASALDÚA, **Derecho Aduanero: parte general – sujetos**, p. 479-511; **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 224-225, e 227-228; e *Los transportistas y el derecho aduanero*, **El Derecho**, *Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, n. 13.474, p. 1-7; ROHDE PONCE, **Derecho Aduanero...**, op. cit., p. 111-112; e COTTER, **Derecho Aduanero**, T. I, p. 671-674.

¹⁰⁵⁵ Tais situações restam bem caracterizadas, por exemplo, na codificação europeia, de 2013, artigo 79, 3, que trata da “... *constituição da dívida por incumprimento...*” de obrigação, e considera, em tais casos, como “*devedores*”: (a) as pessoas responsáveis pelo cumprimento das respectivas obrigações; (b) as pessoas que tinham ou deveriam razoavelmente ter tido conhecimento do incumprimento da obrigação e que agiram por conta de uma pessoa responsável pelo cumprimento da obrigação ou participaram no ato que deu origem ao incumprimento da obrigação; e (c) as pessoas que tenham adquirido ou detido as mercadorias em causa e que tinham ou deveriam razoavelmente ter tido conhecimento, no momento em que adquiriram ou receberam as mercadorias, de que não fora cumprida uma obrigação. Praticamente uníssona a doutrina, nesse mesmo sentido. BASALDÚA trata dos beneficiários de destinações suspensivas, em caso de incumprimento, e dos autores de importações irregulares, burlando o controle aduaneiro, no tópico destinado a “... *devedores por dívida própria...*”, mas também relaciona casos em que há responsabilidade por dívida alheia, v.g., nas hipóteses de roubo de mercadoria, e nas importações irregulares, por cúmplices e participantes do ilícito – **Tributos al Comercio...**, op. cit., p. 222-250. Em relação à responsabilidade, no caso de introduções irregulares, COTTER afirma que a solução adotada pela codificação argentina, incluindo todos os partícipes como responsáveis pelo imposto, está de acordo com a consagrada em matéria de responsabilidade penal de tais sujeitos – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 669. Também BERR e TRÉMEAU, **Le Droit Douanier...**, op. cit., p. 222; e PELECHÁ ZOZAYA, **Fiscalidad sobre...**, op. cit., p. 53, tratando da disciplina europeia do tema, endossam, no caso de importação irregular, a responsabilização das pessoas que introduzam ou participem da introdução das mercadorias no território, assim como dos que as adquiram e não ignorem sua introdução irregular.

considerações aqui externadas revelam que tal norma, lida no contexto da própria Convenção de Quioto Revisada, ou até de outros acordos internacionais, não está a remeter à legislação nacional a disciplina integral da matéria, mas apenas a complementação da disciplina internacional já estabelecida.

6.4 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

6.4.1 Uma nova trindade aduaneira: classificação, origem e valoração

A disciplina da base de cálculo e das alíquotas do imposto de importação é flagrante e ostensivamente internacional, sendo residuais as possibilidades de disciplina nacional do tema. Isso porque, quando se trata de quantificação do imposto, a preocupação com o impacto de medidas protecionistas é significativa, na ordem internacional.

Se, no subitem 1.4.7, apresentamos a “santíssima trindade” do Direito Aduaneiro, em torno das definições de mercadoria, território aduaneiro e “importação/exportação”, temos aqui uma nova trindade – menos santa, mais profana, por tratar, em grande parte, sobre o “vil metal” – possibilitando a quantificação do montante a pagar a título de imposto de importação, internacionalmente.¹⁰⁵⁶

Hoje, sem tratar de três temas predominantemente aduaneiros, e absolutamente internacionalizados, não é possível, em regra, determinar o imposto de importação. No velho continente, percebeu-se isso ainda na codificação aduaneira de 1992, que encabeçou o Título II com os seguintes dizeres: “... *elementos com base nos quais são aplicados os direitos de importação ou exportação, bem como as outras medidas previstas no âmbito das trocas de mercadorias*”, dividindo-o em três capítulos: (1) tarifa aduaneira e **classificação** das mercadorias (artigos 20 e 21); (2) **origem** das mercadorias (artigos 22 a 27); e (3) **valor aduaneiro** das mercadorias (artigos 28 a 36). Tal estrutura foi mantida na codificação europeia “modernizada” de 2008, e na codificação atual, de 2013, evidenciando o tripé para a determinação do imposto de importação.¹⁰⁵⁷

¹⁰⁵⁶ Subitem 1.4.7, p. 66.

¹⁰⁵⁷ A Convenção de Quioto Revisada, na norma 4.3 do Capítulo 4 de seu Anexo Geral, estabeleceu que os “... *elementos nos quais se baseia a liquidação de direitos e impostos*”/“... *factors on which*

E a importância de tais institutos aduaneiros vai além do imposto de importação, e se alastra pela tributação nacional dos países, que acabam por utilizar a valoração aduaneira como base para a imposição de tributos internos, v.g., sobre consumo, valor agregado, circulação, assim como os códigos da nomenclatura internacionalmente acordados – eventualmente acrescidos de dígitos regionais ou locais – e as regras de classificação de mercadorias – também eventualmente acrescidas de regras complementares regionais e locais, em relação aos dígitos acrescentados.¹⁰⁵⁸

No presente estudo, já tratamos desses três temas aduaneiros: da valoração, no item 4.2.2; da classificação, no subitem 4.3.2; e da origem, no subitem 4.2.6. Nosso propósito, assim, nos subitens a seguir, não é retomar a análise de tais acordos, mas simplesmente identificar de que forma regulam internacionalmente a incidência do imposto de importação, em sua determinação, e qual a eventual margem residual deixada para as legislações nacionais.¹⁰⁵⁹

6.4.2 A Base de Cálculo: a valoração aduaneira como o primeiro elemento necessário à quantificação do imposto

A valoração aduaneira, seguindo as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira, é o principal elemento a ser tomado em conta para

the assessment of duties and taxes is based”/“... éléments qui servent de base pour la liquidation des droits et taxes” seriam especificados na legislação nacional. Perdeu-se, assim, no texto da norma, a oportunidade de endossar os três elementos de base, que acabaram sendo literalmente mencionados apenas nas “diretivas” da norma 4.3, explicitando que a liquidação, ou determinação do montante a pagar, em relação ao imposto, baseia-se, em geral, na classificação, na valoração e na origem das mercadorias. A doutrina, igualmente, registrou a importância desses três elementos. BASALDÚA relaciona-os, ao lado de um quarto elemento: a individualização da mercadoria, atrelada à nomenclatura – e que, aqui, agregamos à classificação – **Tributos al Comercio...**, *op. cit.*, p. 49-57. BERR e TRÉMEAU afirmam-nos como “... *três elementos essenciais*”/“... *trois éléments essentiels*” à espécie, remetendo à nomenclatura e à classificação, à origem e ao valor da mercadoria – **Le Droit Douanier...**, *op. cit.*, p. 107.

¹⁰⁵⁸ Destaca, no entanto, PELECHÁ ZOZAYA, que a jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia taxativamente estabelece que “... *as normas comunitárias em matéria de valor aduaneiro não têm por objeto mais do que evitar que as mercadorias objeto de importação sejam infravaloradas para pagar menos direitos de importação, de modo que o valor aduaneiro aceito pela Aduana não há que ser tido em conta na hora de liquidar outros tributos*” – **Fiscalidad sobre...**, *op. cit.*, p. 154-155. Tal entendimento põe em evidência o problema, v.g., dos preços de transferência, mencionado no subitem 4.2.2 deste estudo, p. 236, sendo as empresas pressionadas a adotarem valores de transação ou preços diferenciados de acordo com a autoridade fiscalizadora – ou, o que é pior, em países como o Brasil, nos quais a Aduana e a Autoridade Tributária Interna do país estão a cargo de um mesmo órgão – valores/preços diferentes a serem apresentados a funcionários distintos de um único órgão fiscalizador.

¹⁰⁵⁹ Subitem 4.2.2, p. 227-241; subitem 4.3.2, p. 297-305; e subitem 4.2.6, p. 287-295.

determinação da base de cálculo do imposto de importação, entre os mais de cento e sessenta membros da Organização Mundial do Comércio.

E, como já reconhecemos, durante tal análise, há reduzidíssima margem residual para o estabelecimento nacional de critérios para determinação da base de cálculo do imposto de importação.

Enquanto vimos, *v.g.*, na Convenção de Quioto Revisada, uma série de remissões e permissões às legislações nacionais, no Acordo de Valoração Aduaneira, as poucas remissões à legislação nacional são no sentido de que ela se deve adequar ao acordo. Veja-se que o artigo 22, intitulado exatamente de “legislação nacional”, que tem dois comandos, o primeiro, determinando que cada membro assegure “... *a conformidade de suas leis, regulamentos e procedimentos administrativos...*” ao acordo, em prazo não superior à data em que as disposições sejam a ele aplicáveis; e o segundo, exigindo que cada membro informe ao Comitê de Valoração Aduaneira, da OMC, sobre “... *quaisquer alterações introduzidas em suas leis e regulamentos...*” pertinentes ao acordo e “... *na aplicação das referidas leis e regulamentos*”.

Como exceções, cabe mencionar apenas três dispositivos do Acordo de Valoração Aduaneira. O primeiro reside no artigo 8º, 2, do acordo, que estabeleceu uma faculdade aos membros, no que se refere à inclusão, ou não, no todo ou em parte, no valor aduaneiro: (a) do custo de **transporte** das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; (b) dos gastos relativos ao **carregamento, descarregamento e manuseio**, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e (c) do custo do **seguro**.

Em relação a tal faculdade, agiram de forma distinta, *v.g.*, União Europeia, Comunidade Andina de Nações e MERCOSUL.

O Código Aduaneiro da União Europeia, de 2013, tratou do tema em seu artigo 71, 1, “e”, da mesma forma que o código de 1992, no sentido de que devem integrar o valor aduaneiro as despesas de transporte, seguro, e de carga e manutenção conexas ao transporte, até o local onde as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro. Omitiu-se, assim, em relação a despesas com descarga, pelo que se entende que restaram excluídas do valor aduaneiro.

A Comunidade Andina de Nações adotou postura igualmente restritiva, mas em grau mais acentuado, e de forma explícita, no artigo 5º da Decisão nº 378, de

19/06/1995, excluindo expressamente “... *gastos de descarga e manuseio no porto ou lugar de importação*”.¹⁰⁶⁰

O MERCOSUL, por sua vez, simplesmente converteu a faculdade em obrigatoriedade plena, pela Decisão CMC nº 13/2007, que determinou a inclusão no valor aduaneiro de todos os custos relacionados no artigo 8º, 2, do Acordo de Valoração Aduaneira, inclusive os de descarga.¹⁰⁶¹

Qualquer das três opções adotadas pelos diferentes blocos regionais de integração é permitida pelo Acordo de Valoração Aduaneira, mas a presença dos custos com descarga gerou polêmica, por remeter a custos que são incorridos no território aduaneiro do país importador, a menos que a palavra “descarga” ou “descarregamento” se estivesse referindo a um local intermediário, no itinerário da mercadoria com destino ao referido território.

Sobre o tema, asseverou ZOLEZZI que só se pode falar em gastos de descarga, em geral, no porto ou lugar de importação, “... *fato que os redatores do acordo conheciam bem...*”, e que se eles desejassem incluir somente os gastos com descarga em lugares intermediários, a redação do artigo teria sido outra.¹⁰⁶²

Não há, assim, tal restrição, no Acordo de Valoração Aduaneira, que remete a faculdade justamente às legislações nacionais, ou, como acabamos de ver, regionais. Tais legislações podem decidir expressamente incluir tais custos, como fez o MERCOSUL; expressamente excluí-los, como fez a Comunidade Andina de Nações; ou simplesmente sobre eles silenciar, igualmente os excluindo do valor aduaneiro, a exemplo da União Europeia.

O segundo dispositivo do AVA com faculdades ao legislador nacional está presente no artigo 9º do acordo, e permite aos membros estabelecerem a taxa de

¹⁰⁶⁰ Excerto do artigo 5º: “*Todos los elementos descritos en el numeral 2 del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994 formarán parte del valor en aduana, excepto los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación, siempre que se distingan de los gastos totales de transporte*”.

¹⁰⁶¹ Em síntese, o MERCOSUL fez exatamente o que o Brasil já havia feito, ao incorporar o Código de Valoração Aduaneira resultante da Rodada Tóquio do GATT, basicamente com as mesmas disposições, no Decreto nº 92.930/1986, artigo 2º. No mesmo sentido, a Argentina editou o Decreto nº 1.026, de 25/06/1987, artigo 5º.

¹⁰⁶² Adaptação do seguinte excerto: “*Los gastos de descarga, por lo general, sólo tienen lugar en el puerto o lugar de importación, hecho que los redactores del Acuerdo conocían bien. Si hubieran pensado incluir en la base de valoración únicamente a los gastos de descarga en los que se incurre en puertos o lugares intermedios, la redacción del Artículo 8 del Acuerdo hubiera sido otra*” – **Valor en Aduana...**, *op. cit.*, p. 198.

conversão de **câmbio** a vigorar no “momento da importação”, desde que tal taxa seja pública e reflita o valor corrente da moeda nas transações comerciais.¹⁰⁶³

As questões sobre fixação de taxas de câmbio e sua compatibilidade com o valor real da moeda, certamente possibilitariam boas discussões internacionais, atualmente. Dizemos “possibilitariam”, no futuro do pretérito, pois nenhum contencioso invocando o artigo 9º do Acordo de Valoração Aduaneira foi apreciado, até o momento, pelo Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.¹⁰⁶⁴

E o terceiro dispositivo que traz possibilidade de disciplina nacional – provavelmente, o mais polêmico – encontra-se no artigo 17, que estabelece que nenhuma disposição do AVA pode ser interpretada como “... *restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem de veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira*”. É o dispositivo que tem sido utilizado como válvula de escape para o combate ao **subfaturamento**.

Como se percebe facilmente da leitura do texto, não se está a dizer que nos casos de suspeitas sobre a “... *veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira*...”, a autoridade aduaneira pode usar procedimento diverso do previsto no AVA para estabelecer o valor aduaneiro da mercadoria. Está-se somente permitindo que as Aduanas possam utilizar todos os mecanismos nacionalmente disponíveis para verificarem se os documentos e declarações apresentados são verdadeiros e exatos. Caso positivo, devem ser aceitos. Caso negativo, devem ser rejeitados, apurando-se o valor aduaneiro pela utilização sequencial e sucessiva dos demais métodos de valoração. Entretanto, caso se apure fraude, como a falsidade – e não apenas a incorreção/inexatidão – dos documentos ou declarações, com implicações, inclusive, criminais, nada impede que a legislação nacional aplique as penas

¹⁰⁶³ Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994. No Anexo 1 do acordo, referente às “Notas Interpretativas”, há nota ao artigo 9º, esclarecendo que a expressão “momento da importação”, na redação do artigo, pode incluir “... *o momento da entrada das mercadorias para fins aduaneiros*”. Tal esclarecimento, a nosso ver, busca conciliar as acepções geográfico-políticas e jurídico-econômicas sobre as importações, para efeito de incidência do imposto de importação, a respeito das quais tratamos no item 6.2 deste estudo, p. 481.

¹⁰⁶⁴ O único contencioso sobre o AVA no qual foi invocado o artigo 9º – DS 13, entre Estados Unidos e Comunidades Europeias, de 1995 – terminou, ainda em 1997, com solução mutuamente acordada, e retirada da solicitação de painel pelos Estados Unidos – disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds13_e.htm>, acesso em 05 jul. 2016.

nacionalmente estabelecidas, com os procedimentos sancionadores a elas inerentes.¹⁰⁶⁵

A Decisão 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, aprovada em 1995, e que também trata do tema, acentua o que dissemos em relação às providências a tomar, no caso de dúvida em relação à veracidade ou exatidão de declarações e documentos. Devem ser solicitados documentos e/ou explicações adicionais ao importador. Caso sejam efetivos para comprovar a veracidade e a exatidão, aceita-se o valor da transação declarado, com os ajustes previstos no acordo. Caso contrário, determina-se o valor aduaneiro pela utilização sequencial e sucessiva dos demais métodos de valoração.¹⁰⁶⁶

Não há, por parte de nenhum órgão – OMC ou OMA – manifestação expressa no sentido de que possa haver uma valoração por método diferente daqueles pactuados no AVA. Nas duas vezes em que o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA foi instado a pronunciar-se sobre o tema, ao que tudo indica, as perguntas foram mal elaboradas e/ou tímidas. Na primeira delas, indagado se o AVA obriga as Administrações Aduaneiras a levar em conta documentos fraudulentos, o CTVA obviamente respondeu que não, na Opinião Consultiva 10.1, e que “... após a determinação do valor aduaneiro...”, a invalidação do valor fundado

¹⁰⁶⁵ O artigo 6º do Anexo III do AVA, igualmente invocado para tratar da questão, traz disposição tímida, que, a nosso ver, nada acrescenta ao artigo 17 do acordo: “O Artigo 17 reconhece que, ao aplicar o Acordo, as administrações aduaneiras podem ter necessidades de averiguar a veracidade ou a exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração que lhes for apresentada para fins de valoração aduaneira. As Partes concordam ainda que o Artigo admite igualmente que se proceda a investigações para, por exemplo, verificar se os elementos para a determinação do valor, apresentados ou declarados às autoridades aduaneiras alfandegárias, são completos e corretos. Os Membros, nos termos de suas leis e procedimentos nacionais, têm o direito de contar com a cooperação plena dos importadores para tais investigações”. Tradução oficial do acordo em língua portuguesa, efetuada no Anexo do Decreto nº 1.355/1994.

¹⁰⁶⁶ Dispõe o texto da Decisão CVA 6.1, na tradução oficial, em língua portuguesa, efetuada no Anexo da IN SRF nº 318/2003: “Quando tiver sido apresentada uma declaração e a Administração Aduaneira tiver motivo para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados para justificar essa declaração, a Administração Aduaneira poderá solicitar ao importador o fornecimento de uma explicação adicional, bem assim documentos ou outras provas, de que o valor declarado representa o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8. Se, após o recebimento de informação adicional, ou na falta de resposta, a Administração Aduaneira ainda tiver dúvidas razoáveis sobre a veracidade ou exatidão do valor declarado, poderá decidir, tendo em conta as disposições do Artigo 11, que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado com base nas disposições do Artigo 1. Antes de tomar uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, quando solicitado, suas razões para duvidar da veracidade ou exatidão das informações ou dos documentos apresentados e lhe dará oportunidade razoável para responder. Quando for tomada uma decisão definitiva, a Administração Aduaneira comunicará ao importador, por escrito, os motivos que a embasaram”.

na documentação comprovadamente fraudulenta dependerá da legislação nacional. Ou seja, na invalidação deverá ser observada a legislação nacional, mas isso após a determinação do valor aduaneiro, empregando o AVA-GATT.¹⁰⁶⁷

E indagado se o artigo 17 do AVA outorga suficientes poderes às Aduanas para detectar e comprovar as infrações relativas à valoração, incluída a fraude, e se incumbe ao importador o ônus da prova no curso da determinação do valor aduaneiro, o CTVA, na Opinião Consultiva 19.1, novamente respondeu o óbvio: que o artigo 17 não restringe nem põe em dúvida os direitos das Aduanas.¹⁰⁶⁸

Em verdade, o artigo 17 não restringe nem outorga competências: a Aduana, depois do AVA, continua a ter os mesmos poderes que possuía antes dele – v.g., solicitar documentos e esclarecimentos, apreender mercadorias, aplicar penalidades. Só não pode a Aduana, após o AVA, determinar a base de cálculo do imposto de importação por método diverso dos ali estabelecidos. Se o artigo 17 permitisse o afastamento do AVA toda vez que a Aduana duvidasse da “... *veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira*”, isso equivaleria a tornar todo o Acordo facultativo, o que nega seus próprios objetivos e princípios.

¹⁰⁶⁷ Dispõe o texto da Opinião Consultiva CTVA 10.1, acrescido da correspondente pergunta, em negrito, na tradução oficial, em língua portuguesa, efetuada no Anexo da IN SRF nº 318/2003: “**O Acordo obriga que as administrações aduaneiras levem em conta documentos fraudulentos?**” – “Segundo o Acordo, as mercadorias importadas devem ser valoradas com base nos elementos de fato reais. Portanto, qualquer documentação que proporcione informações inexatas sobre esses elementos estaria em contradição com as intenções do Acordo. Cabe observar, a este respeito, que o Artigo 17 do Acordo e o parágrafo 6 do Anexo III enfatizam o direito das administrações aduaneiras de comprovar a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira. Consequentemente, não se pode exigir que uma administração leve em conta uma documentação fraudulenta. Ademais, quando uma documentação for comprovada fraudulenta, após a determinação do valor aduaneiro, a invalidação desse valor dependerá da legislação nacional”.

¹⁰⁶⁸ Dispõe o texto da Opinião Consultiva CTVA 19.1, acrescido da correspondente pergunta, em negrito, ao início, na tradução oficial, em língua portuguesa, efetuada no Anexo da IN SRF nº 318/2003: “**A questão foi formulada objetivando esclarecer se o Artigo 17, lido conjuntamente com o parágrafo 6 do Anexo III, outorga poderes suficientes às Administrações Aduaneiras para detectar e comprovar as infrações relativas à valoração, incluída a fraude, e se incumbe ao importador o ônus da prova no curso da determinação do valor aduaneiro.**” – “O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira chegou à conclusão de que, ao examinar esta questão, cabe observar que o Artigo 17 estabelece que o Acordo não restringe, nem põe em dúvida os direitos da administração aduaneira. O parágrafo 6 do Anexo III enumera esses direitos, destacando concretamente o direito das administrações nacionais de contar com a plena cooperação dos importadores nas investigações sobre a veracidade ou exatidão de qualquer informação, documento ou declaração. Esta conclusão é reafirmada na Opinião Consultiva 10.1. Seria incorreto deduzir que ficam implicitamente excluídos quaisquer outros direitos das administrações aduaneiras que não estejam mencionados no Artigo 17 ou no parágrafo 6 do Anexo III. Os direitos que não estejam mencionados expressamente no Acordo, assim como os direitos e as obrigações dos importadores e das Aduanas na determinação do valor aduaneiro, dependerão das leis e regulamentos nacionais”.

Negamos, assim, a possibilidade de estabelecimento nacional de métodos alternativos aos disciplinados no AVA para determinação da base de cálculo do imposto de importação.¹⁰⁶⁹

Endossamos, então, a conclusão de ZOLEZZI, aparentemente óbvia, mas que revela uma “verdade inconveniente” para as Aduanas, no sentido de que são apenas seis os métodos de valoração aduaneira, e o último deles é suficientemente flexível para tratar quaisquer situações que venham a ser evidenciadas, nas importações.¹⁰⁷⁰

Pelo exposto, vê-se que o Acordo de Valoração Aduaneira apresenta, propositadamente, reduzidíssimas faculdades aos membros da OMC, e disciplina, hoje, internacionalmente, a base de cálculo do imposto de importação.

Ademais, além de a disciplina ser internacional, há jurisdição internacional específica, no âmbito da OMC, para garantir o cumprimento do acordo, se necessário, com autorização para imposição de sanções a membros, ainda que à sua revelia, mesmo que as autoridades nacionais, administrativas e judiciais, tenham entendimento contrário.

¹⁰⁶⁹ A conclusão aqui externada, no Brasil, tem a consequência de afastar a aplicação, para o imposto, de mais um comando do Código Tributário Nacional – o artigo 148, que dispõe: “*Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial*”. Apesar de negarmos a possibilidade de estabelecimento nacional de métodos alternativos, o que não obsta procedimentos específicos que se amoldem às regras do AVA, reconhecemos a possibilidade de apenas, nacionalmente, os casos comprovados de subfaturamento com apreensão/pena de perdimento, fundando-se na falsidade ideológica ou material da fatura comercial, pena essa que não contraria nem tangencia o AVA, acordo que trata da base de cálculo do imposto de importação. Tal penalidade, que deve ser aplicada sem arbitrariedades, pela Aduana, revela-se mais eficaz no combate ao subfaturamento, sem descumprimento de acordos internacionais, e foi aprimorada pela Lei nº 12.350/2010, que, ao dar nova redação ao artigo 30 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, estabeleceu que, na hipótese de decisão que determine restituição de mercadorias apreendidas e já destinadas, o interessado será indenizado, em regra, “... tendo por base o valor declarado para efeito de cálculo do imposto de importação”. O efeito prático do procedimento é o mesmo que o da aquisição, pela Aduana, da mercadoria subfaturada, pelo valor declarado. A doutrina estrangeira, em geral, também se posiciona pela impossibilidade de estabelecimento nacional de métodos alternativos aos disciplinados no AVA para determinação da base de cálculo do imposto de importação. Nesse sentido: ZOLEZZI, *Valor en Aduana...*, op. cit., p. 241-242; e *El control de la Valoración...*, op. cit., 451; BASALDÚA, *Tributos al Comercio...*, op. cit., p. 187, inclusive citando numerosos precedentes do Tribunal Fiscal da Nação, na Argentina; LASCANO, *El Valor en Aduana...*, op. cit., p. 357; e COTTER, *Derecho Aduanero*, T. I, p. 646-647.

¹⁰⁷⁰ *El control de la Valoración...*, op. cit., 451.

6.4.3 A Alíquota: classificação e origem como os demais elementos necessários à quantificação do imposto

As alíquotas do imposto de importação, por sua vez, foram as protagonistas do GATT por décadas, como narramos no Capítulo 2, e, graças à uniformização internacional da codificação e da designação das mercadorias pela Convenção do Sistema Harmonizado, puderam ser reunidas em uma tabela de amplitude mundial, em boa parte, à prova de idiomas, tornando objetiva a determinação do fator a ser multiplicado, em regra, pela base de cálculo – “valor aduaneiro”.¹⁰⁷¹

Não percamos de vista que a Nomenclatura do Sistema Harmonizado e as regras de classificação das mercadorias não surgiram para possibilitar a aplicação da tarifa, sendo esta apenas uma de suas utilidades. O controle aduaneiro, em geral, seja no que pertine a tarifas ou a restrições e proibições, assim como a estatísticas de comércio exterior, é, hoje, fundado no que denominamos de “linguagem do comércio internacional”: o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. Adotada a nomenclatura em praticamente todas as transações internacionais, hoje, a **classificação de mercadorias** tornou-se elemento imprescindível, não só para a determinação do imposto a pagar, mas um requisito

¹⁰⁷¹ Em regra, pois existe a possibilidade de aplicação de alíquotas específicas – “*ad rem*”, ou a possibilidade de combinação entre alíquotas “*ad valorem*” e “*ad rem*”. A aplicação de alíquotas “*ad rem*” era prática corrente no início do século passado, e foi “tolerada” como medida excepcional nas listas pactuadas no âmbito do GATT. O Artigo II, 6, do GATT/1947 previu a inclusão de direitos específicos nas listas de concessões. Mas os países que não os estabeleceram ficaram vinculados pelas alíquotas consolidadas “*ad valorem*”, ainda que resolvam efetuar a tributação por meio de alíquotas específicas. COTTER narra um exemplo, na Argentina, que consolidou a tarifa em 35 %, no âmbito do GATT, embora o código aduaneiro permitisse que chegasse até 600%, mas, alguns anos depois, estabeleceu direitos específicos (“*ad rem*”) para determinados têxteis e calçados, medida que se justificava plenamente sob o ponto de vista econômico, mas se opunha à tarifa consolidada, tendo sido o tema levado ao Órgão de Solução de Controvérsias da OMC, na DS 56, culminando no estabelecimento, pela Argentina, de teto, para os direitos, equivalente a 35% em relação ao valor aduaneiro das mercadorias – **Derecho Aduanero**, T. I, p. 548-549. Por mais que a Argentina ainda use direitos específicos de importação, em situações excepcionais, registram os codificadores ALSINA, BASALDÚA e COTTER MOINE, ao menos oito inconvenientes para a utilização de tal tipo de alíquota, que: (a) não mantém o nível de proteção em face de oscilações de preços no mercado; (b) demanda casuismo para contemplar as diferentes variações e modelos de uma mesma categoria de mercadoria; (c) gera contínuas mudanças de valor, pela falta de estabilidade, e insegurança na programação dos custos de importação; (d) produz ineficiências na economia, pela demora na atualização; (e) dificulta negociações em foros internacionais, pelas mudanças casuísticas constantes; (f) favorece as importações de artigos de maior valor; (g) não evita a determinação do valor aduaneiro, que continua a ter que ser fixado para fins de determinação de outros tributos; e (h) fica sujeita à depreciação e à valorização monetárias – **Código Aduanero...**, T. IV, *op. cit.*, p. 345-346. Assim, apesar de ainda existirem alíquotas específicas, seu estabelecimento, atualmente, pelos países que não as incluíram em listas, no âmbito do GATT, esbarraria, inevitavelmente, nas alíquotas “*ad valorem*” pactuadas. Ao que tudo indica, então, tal modalidade de alíquota deve ser condenada a existir apenas de forma marginal, e sempre devendo respeito ao já pactuado no âmbito do GATT.

para registrar uma declaração de importação. Em outras palavras, sem saber a classificação da mercadoria não é possível, em regra, sequer registrar a declaração de importação.¹⁰⁷²

E depois de obtida a classificação na nomenclatura, segundo as regras do SH, deve-se, para determinar o imposto a pagar, verificar qual a alíquota correspondente, na tarifa aduaneira vigente no território aduaneiro do país importador, alíquota essa que deve respeitar não só os limites estabelecidos nacionalmente, mas também os pactuados junto à OMC.

Esse procedimento básico leva à obtenção de uma alíquota que corresponde à regra geral para a mercadoria importada, mas que é, ainda, alheia à efetiva transação, pois ignora a origem de tal mercadoria.

E a **origem da mercadoria** pode influenciar sobremaneira a determinação da alíquota do imposto de importação, abrindo um leque de possibilidades.

Sendo a mercadoria originária de país com o qual foi celebrado acordo de preferência tarifária – **origem preferencial**, deve ser aplicada a preferência, condicionada à comprovação da origem, nos termos de tal acordo. E se tal preferência for vinculada, v.g., a (a) processo de integração regional, atendendo o disposto no Artigo XXIV do GATT – que analisamos no item 2.7, ou (b) ao Sistema Geral de Preferências (SGP), mencionado no subitem 2.6.3, ou ao Sistema Global de Preferências Comerciais (SGPC), referido no subitem 2.6.4, o tratamento tarifário favorecido não necessita ser imediata e incondicionalmente estendido aos demais membros da OMC – por restarem essas situações excepcionadas da “cláusula da nação mais favorecida”, por nós tratada no subitem 2.4.2.¹⁰⁷³

¹⁰⁷² Novamente, dizemos “em regra”, porque as importações efetuadas pelos que não são profissionais do comércio internacional, v.g., relativas a remessas postais internacionais e bagagem de viajantes, são, normalmente, dispensadas da necessidade de classificação, havendo alíquotas fixas e procedimentos simplificados, como estabelece a própria CQR, em seu Anexo Específico “J”, Capítulo 1, prática recomendada 14, para bagagem, e Capítulo 2, norma 11, para envios postais.

¹⁰⁷³ Subitem 2.7, p. 113-115; subitem 2.6.3, p. 109; subitem 2.6.4, p. 112; e subitem 2.4.2, p. 90-91. Ainda em função da origem, mas de uma **origem não preferencial** – e já não mais tratando de alíquota, e sim de valores a serem acrescidos ao imposto de importação a ser pago – se for verificada, v.g., a existência de comportamento de “*dumping* condenável”, ou “subsídio recorrível”, no país de origem, e tal comportamento ocasionar prejuízo, ou ameaça de prejuízo material à indústria doméstica, ou retardo a seu estabelecimento, havendo nexo causal entre o comportamento e o prejuízo, ameaça ou retardo, deverão ser aplicados os mecanismos de defesa comercial correspondentes – “medidas *antidumping*” e “medidas compensatórias”, obedecidos os acordos celebrados no âmbito da OMC – por nós analisados nos subitens 4.2.4, p. 249-276; e 4.2.5, p. 276-285. E afastando-se da alíquota e também da origem da mercadoria, mas ainda tratando de valores a serem acrescidos ao imposto de importação a ser pago, se for verificado que as importações de tal mercadoria tenham aumentado, seja em termos absolutos ou relativos,

No caso de a mercadoria ser originária de país com o qual não foi celebrado acordo de preferência tarifária, aplicar-se-ia a alíquota inicialmente encontrada na tarifa. No entanto, há que destacar que, com isso, poderia o país estar violando a “cláusula da nação mais favorecida”, se tivesse estabelecido redução tarifária para a mesma mercadoria em relação a terceiro país, membro da OMC, fora das situações descritas no parágrafo anterior.

Sendo o território aduaneiro de importação parte de um bloco regional de integração, e havendo uma tarifa externa comum, as alíquotas aplicáveis às importações extra-bloco seriam as constantes de tal tarifa, que já não trataria de limites – embora deva respeito aos pactuados na OMC – mas de patamares exatos.

Em suma, não precisamos avançar na análise para que se perceba que, para mercadorias idênticas, de igual classificação, importadas em uma mesma data, podem estar, simultaneamente, em vigor, em um mesmo território importador, diferentes alíquotas, a depender da origem da mercadoria, e, mais especificamente, da quantidade de acordos específicos celebrados, todos eles devendo observância aos patamares pactuados e aos princípios estabelecidos no âmbito da OMC.

Esse emaranhado de acordos, que é resultado do processo de internacionalização descrito no Capítulo 2, faz com que a margem de manobra nacional, para fixação das alíquotas do imposto de importação, seja reduzida, e inversamente proporcional ao número de acordos celebrados. E caso haja acordo de integração, com tarifa externa comum, a margem de manobra seria ainda mais insignificante, restringindo-se a eventuais exceções permitidas no bloco regional, pois já não se estaria a trabalhar com faixas ou tetos de alíquotas, mas com alíquotas regionalmente fixadas.¹⁰⁷⁴

ocasionando prejuízo ou ameaça de prejuízo grave à indústria doméstica/nacional, e houver nexo causal entre o aumento e o prejuízo ou ameaça, poderia o país importador, nos termos do Acordo sobre Salvaguardas da OMC – que analisamos no subitem 4.2.3, p. 241-248 – estabelecer uma medida de salvaguarda, que operaria como majoração do imposto de importação, ou mesmo como restrição quantitativa.

¹⁰⁷⁴ Vendo o mesmo fenômeno de outra forma, poderíamos dizer que, em verdade, a cada acordo celebrado, é o país que se autolimita na competência de fixar alíquotas, ou, ainda, que ao celebrar cada acordo, o país já está, em verdade, fixando alíquotas para diferentes situações.

A exemplo do que expusemos em relação à base de cálculo, não só a matéria é de caráter eminentemente internacional, mas também a jurisdição, no âmbito da OMC.¹⁰⁷⁵

Tem-se, então, a certeza de que o dimensionamento das alíquotas do imposto de importação, em suas vertentes multilateral, regional e bilateral, é a principal obra do processo de internacionalização, que já ultrapassa meio século, descrito ao longo do presente estudo.

6.5 SÍNTESE DOS CONTORNOS PARA UMA REGULAÇÃO INTERNACIONAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Buscamos, nesta jornada pelos Direitos Aduaneiro e Tributário, à luz da construção jurídica internacional gradativamente amadurecida, desde o período que sucedeu às duas grandes guerras, no século passado, identificar de que forma a disciplina do imposto de importação tem passado por um processo de internacionalização, reduzindo a margem de regulação nacional do tema.

A fim de assentar as discussões sobre bases sólidas, buscamos, já de início, promover um acordo terminológico prévio, esclarecendo em qual acepção tomamos alguns dos principais institutos relacionados ao Direito, como ciência jurídica, e seus ramos didaticamente autônomos, com foco no Direito Aduaneiro e no Direito Tributário, que apresentam área de intersecção onde claramente reside a disciplina do imposto de importação.

O imposto de importação, como o próprio nome sugere, tem como pressuposto a existência de uma **importação**, ou seja, uma introdução de mercadoria em um território aduaneiro, entendida **mercadoria** como bem suscetível de ser importado ou exportado, em definição que conta com três elementos essenciais: (a) não estar restrita a operações comerciais de compra e venda, (b) tratar apenas de algo móvel e corpóreo, e (c) abranger operações lícitas ou ilícitas, sendo irrelevante se o que foi introduzido/extraído no/do território é permitido ou resultou em uma operação com efetivo valor econômico; e entendido **território aduaneiro** como local no qual se aplique uma mesma tarifa e uma mesma regulação

¹⁰⁷⁵ Tanto em relação à base de cálculo quanto em relação à alíquota, pode haver discussões também em outros foros internacionais e regionais, mas centramos nossa análise, aqui, à OMC, em virtude da efetividade na implementação de suas decisões.

comercial, a substancial parcela do comércio exterior. Ambas as definições são obtidas a partir da análise sistemática de tratados internacionais aduaneiros, mormente a Convenção de Quioto Revisada e o GATT.

O GATT representou, desde a metade do século passado, o principal acordo, de direito, e o principal foro de negociações, de fato, sobre o comércio internacional, e, ao lado do Conselho de Cooperação Aduaneira – organização internacional dedicada à temática aduaneira, em geral, e não apenas a temas tarifários – acabou por forjar, ao longo de décadas, uma **estrutura internacionalizada de regulação do comércio internacional**, inclusive no que diz respeito ao imposto de importação.

E as tensões, na segunda metade do século passado, entre as construções bilaterais e regionais de comércio e a estrutura multilateral – que, após a infância e a juventude, em rodadas de negociação do GATT, atinge a fase adulta com a criação da OMC – desenharam um complexo sistema de coexistência harmônica, calcada em princípios internacionalmente acolhidos, como o da “Nação mais Favorecida” e o do “Tratamento Nacional”, que promovem a **não-discriminação**, mas admitem **tratamento diferenciado** em situações justificáveis, sedimentadas durante as negociações e plasmadas em textos normativos internacionais.

Na era pós-OMC, essa estrutura internacionalizada de comércio conta com **jurisdição especializada**, de caráter internacional, que desafia as construções clássicas sobre “soberania”, e provoca reflexão sobre as formas de **convivência entre os tratados internacionais e a legislação interna dos países**, inclusive em relação ao Brasil, onde a matéria, por carência legislativa, assume feições jurisprudenciais.

Tal jurisdição, hoje, garante a aplicação de tratados internacionais pactuados multilateralmente, na OMC, como o Acordo de Valoração Aduaneira, o Acordo sobre Salvaguardas, o Acordo sobre Medidas “*Antidumping*” e o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias, entre outros, mesmo que, para tanto, seja necessário à OMC autorizar a imposição de retaliações econômicas aos infratores, em um exemplo de como **o Direito Internacional pode apresentar mecanismos sancionadores eficazes**.

É a partir de tal cenário internacional, tanto de tratados celebrados no âmbito da OMC, quanto de outros, principalmente aqueles firmados no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira, posteriormente apelidado de Organização

Mundial das Aduanas, e de subdivisão em relação ao imposto de importação, concebida, inicialmente, com base na disciplina brasileira, mas depois ampliada para o sistema identificado internacionalmente, que se busca **delinear contornos para uma regulação internacional da incidência** do imposto.

Quando falamos em “delinear contornos para uma regulação internacional da incidência”, tratamos de identificar a moldura da construção jurídica internacional existente: seu semblante, em visão sistêmica, de modo a possibilitar a visualização da forma de tratamento internacional em relação à incidência do imposto de importação.

Não estamos, assim, a elaborar um projeto de nova regulação internacional, embora os contornos delineados se prestem também a auxiliar em tal tarefa, mas tão somente a externar uma **leitura da regulação internacional hoje existente**, buscando integrar, de forma harmônica, os diversos tratados internacionais que disciplinam a matéria, **delineando**, em verdade, os **contornos de um sistema coeso para regulação do imposto de importação**, de aplicação universal, seja nos aspectos em que já se logrou uniformização, ou naqueles em que ainda se faça necessária, ou até, seja recomendável, a remissão aos ordenamentos nacionais.

Tais contornos principiam, inegavelmente, pelas definições de mercadoria, território aduaneiro e importação, seja ela definitiva ou temporária, regular ou irregular, entendendo-se que o descumprimento de requisitos para uma importação, temporária ou definitiva, tornam-na uma importação definitiva irregular.

E uma regulação internacional da incidência do imposto de importação deve partir, ainda, da **estrutura da relação obrigacional** correspondente: com a ocorrência, no mundo fenomênico, da situação prevista em hipótese de incidência legalmente contemplada, surge o dever de um sujeito passivo pagar a um sujeito ativo determinada quantia a título de imposto de importação.

A leitura sistemática de diversos dispositivos da Convenção de Quioto Revisada, vigente em mais de uma centena de países, endossada por codificações regionais e nacionais, permite concluir que a **hipótese de incidência** do imposto de importação é a **importação para consumo**, ou definitiva, sendo a construção jurídica conhecida como “teoria da importação para consumo” a que melhor descreve o fenômeno da incidência do imposto de importação, internacionalmente. E tal conclusão não nega a definição de importação, mas a especifica, pois a hipótese de incidência é afeta ao conceito jurídico-econômico – de introdução na economia,

em concorrência com as mercadorias nacionais – e não ao aspecto geográfico-político de importação – de simples transposição de fronteira.

Tal hipótese de incidência manifesta-se em coordenadas de espaço e tempo, sendo a **manifestação espacial** o **território aduaneiro**, e a **manifestação temporal**, vinculada à forma – *v.g.*, a “suspensão” – pela qual a **legislação nacional** encampe aproximação com a teoria da importação para consumo. A Convenção de Quioto Revisada não explicita qual seria a manifestação temporal, mas suas “diretivas” reconhecem que a maioria dos países elege o momento da **aceitação da declaração de importação** correspondente, no caso de **importações regulares**.

Em relação à **sujeição ativa**, o **ente federal** do país possui tanto a competência para instituição do imposto de importação quanto a capacidade de figurar como sujeito ativo da relação tributária e aduaneira, cabendo apenas destacar a possibilidade, em **blocos econômicos com graus mais elevados de integração**, de que a sujeição ativa possa recair em **pessoa jurídica de direito público externo**.

Sobre a **sujeição passiva**, no que atine ao imposto de importação, não há dúvidas de que é endereçada, por excelência, ao **importador**, e de que a Convenção de Quioto Revisada atribui a responsabilidade, no caso de importações regulares, ao **declarante**, termo que, em tal convenção, pode tanto remeter a quem efetivamente declara, o importador, quanto a quem o representa. A partir dos comandos e das “diretivas” da convenção, é possível, ainda, ampliar o rol de responsáveis pelo pagamento do imposto ao **transportador** e ao **depositário**, responsáveis pelas cargas que transportam e armazenam, na chegada ao país; ou ao amparo de regimes aduaneiros temporários, aos **beneficiários desses regimes** que os descumprirem, e aos **responsáveis por importações clandestinas**. E a relação pode, ainda, ser complementada pelas legislações nacionais, como prevê a própria convenção.

A prestação a ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo é determinada, em regra, pela multiplicação de uma base de cálculo, internacionalmente definida, por uma alíquota “*ad valorem*”, seguida de conversão cambial, por taxas que reflitam o valor corrente da moeda nas transações comerciais. As alíquotas “*ad rem*”, embora historicamente toleradas no âmbito do GATT, isoladamente ou combinadas com alíquotas “*ad valorem*”, representam tratamentos pontuais para situações

definidas, sem possibilidade de alargamento, em virtude das listas de concessão pactuadas nas sucessivas rodadas de negociação.

A obtenção da base de cálculo e da alíquota, e do consequente montante a pagar, depende de **três elementos predominantemente aduaneiros**: a **valoração**, a **classificação** e a **origem**.

A **base de cálculo** internacionalmente uniformizada para o imposto de importação é o **valor aduaneiro**, determinado segundo o Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira, pactuado multilateralmente, no âmbito da OMC, que deixa aos membros de tal organização reduzidíssima margem de disciplina nacional, devendo o valor aduaneiro ser determinado pela aplicação sequencial e sucessiva dos seis métodos previstos em seu texto. Pode a legislação nacional, em relação à base de cálculo do imposto de importação, apenas disciplinar a inclusão, ou não, dos ajustes considerados facultativos pelo acordo, e complementá-lo, procedimentalmente, naquilo que dele não se afaste.

As **alíquotas** do imposto de importação foram figuras centrais nas cinco rodadas iniciais de negociação do GATT, até que se chegasse a uma disciplina razoavelmente eficaz para conter o protecionismo tarifário, o único permitido pelos princípios que regem o comércio internacional.

E o advento de regras de **classificação** de mercadorias, em uma nomenclatura mundialmente uniformizada – o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias – permitiu que as alíquotas fossem individualizadas, por mercadoria, em tarifas aduaneiras, a partir de códigos numéricos. Assim, a cada código da nomenclatura corresponde uma alíquota, compondo uma tarifa. Restou a cargo das legislações nacionais e regionais apenas complementar, com dígitos adicionais, se entendido como necessário, o código de seis dígitos internacionalmente acordado no Sistema Harmonizado.

Determinada a classificação da mercadoria na nomenclatura, bastaria verificar qual é a alíquota correspondente na tarifa e multiplicá-la pela base de cálculo, para saber o “*quantum*” a pagar a título de imposto de importação. Isso se não houvesse a presença do terceiro e último elemento necessário à quantificação do imposto: a **origem** da mercadoria.

É preciso saber se, *v.g.*, a mercadoria importada é originária de país com o qual exista acordo que demande a aplicação de tratamento tarifário preferencial, se

tal acordo respeita o pactuado multilateralmente, no âmbito da OMC, ou mesmo se há medida de defesa comercial aplicável ao caso. Isso porque podem estar, simultaneamente, em vigor, em um mesmo território importador, diferentes alíquotas para mercadorias idênticas, de igual classificação, importadas em uma mesma data, a depender da origem da mercadoria, e, mais especificamente, da quantidade de acordos específicos celebrados, todos eles devendo observância aos patamares pactuados e aos princípios estabelecidos no âmbito da OMC.

Tal situação faz com que a margem de manobra nacional para fixação das alíquotas do imposto de importação seja reduzida, e inversamente proporcional ao número de acordos celebrados, ainda mais nos casos de processos de integração regional nos quais exista tarifa externa comum, hipótese em que a margem de disciplina nacional seria ainda mais insignificante, restringindo-se a eventuais exceções permitidas no bloco regional.

Os contornos delineados, então, mostram um cenário em que é possível identificar, em visão sistemática dos acordos internacionais vigentes, os elementos básicos de uma regulação internacional do imposto de importação, não só em relação aos aspectos reconhecidamente internacionalizados, mormente atrelados à quantificação do imposto, mas também no que se refere à própria hipótese de incidência, e aos sujeitos presentes na respectiva relação obrigacional, em que diferentes caminhos apontam para um mesmo ponto de chegada.

Esse ponto de chegada é, a nosso ver, a percepção sistêmica da regulação internacional da incidência do imposto de importação.

Esperamos que tal percepção, que é produto, no presente estudo, sirva de matéria-prima para um aperfeiçoamento ativo científico, possibilitando a obtenção de produtos de maior valor agregado acadêmico, contribuindo para o desenvolvimento do Direito Aduaneiro e do Direito Tributário, principalmente em sua região fronteiriça.

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS GERAIS

- ACCIOLY, Hildebrando; SILVA; Geraldo Eulálio do Nascimento e. **Manual de Direito Internacional Público**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ACCIOLY, Hildebrando; SILVA; Geraldo Eulálio do Nascimento e; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AGUIAR, Maruska (org.). **Discussões sobre Regras de Origem**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.
- AKEHURST, Michael. **Introdução ao Direito Internacional**. Coimbra: Almedina, 1985.
- ALAIS, Horácio Felix. **Los principios del Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica**. Tradução: Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Introdução ao Direito Comparado**. Coimbra: Almedina, 1994.
- ALMEIDA, Roberto Caparroz de. Da natureza aduaneira dos Direitos *Antidumping* no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 237-289.
- _____. **A tributação do comércio internacional: uma visão aduaneira**. 239 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.
- ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patrício; VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 1º a 129)**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.
- ALSINA, Mario A.; BASALDÚA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patrício. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 585 a 672)**. T. IV. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1985.
- _____. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 673 a 760)**. T. V. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1987.
- ÁLVAREZ, Vera Cintia. **Diversidade cultural e livre-comércio: antagonismo ou oportunidade?** Brasília: UNESCO/IRBr, 2008.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. Os Tratados Internacionais e o Art. 98 do CTN. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 73-82.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Direito do Comércio Internacional: Aspectos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: LEX, 2014.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do. **Introdução ao Direito Internacional Público**. São Paulo: Atlas, 2008.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do (coord.). **OMC e o Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do; BASSO, Maristela; CELLI JÚNIOR, Umberto (org.). **Arbitragem e comércio internacional: estudos em homenagem a Luiz Olavo Baptista**. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMORIM, Celso. A OMC Pós-Seattle. *In*: AMARAL JÚNIOR, Alberto do (coord.). **OMC e o Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 333-353.

ANTUNES, Eloísa Maieski; SENHORAS, Elói Martins; TREVISAN, Rosaldo. Dinâmica Fronteira no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio. *In*: **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012, p. 39-63.

_____. Dinâmica Fronteira no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada. *In*: **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012, p. 65-86.

ANZILOTTI, Dionisio. *Il Diritto Internazionale nei giudizi interni*. Disponível em: <<https://archive.org/details/ildirittointern00anzigoog>>, acesso em: 01 jul. 2016.

ARIOSI, Mariângela. **Conflitos entre tratados internacionais e leis internas: o judiciário brasileiro e a nova ordem internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

ARMELLA, Sara. *Los Impuestos Aduaneros*. *In*: UCKMAR, Victor. **Curso de Derecho Tributario Internacional**. T. II. Bogotá: Temis, 2003, p. 465-507.

ASAKURA, Hironori. **World History of the Customs and Tariffs**. Bruxelas: World Customs Organization, 2002.

ATALIBA, Geraldo. Prefácio. *In*: LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo: RT, 1979, p. VII-VIII.

_____. Apresentação: Dino Jarach (por Geraldo Ataliba). *In*: JARACH, Dino. **O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**. Tradução: Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989, p. 7-9.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ATCHABAHIAN, Adolfo. Discurso proferido em Washington, em 10 out. 1974, na cerimônia promovida pelo BID e pela OEA em memória de Gerson Augusto da Silva. **Revista de Administração Pública**, v. 9, n. 1, 1975. Disponível em: <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6171/4774>. Acesso em: 24 jun. 2016.

ÁVILA, Humberto. Legalidade Tributária Multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279-291.

_____. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

AZEVÊDO, Roberto. Contenciosos Agrícolas na OMC. *In*: BAPTISTA, Luiz Olavo; CELLI JÚNIOR, Umberto; YANOVICH, Alan (org.). **10 Anos de OMC: Uma análise do Sistema de Solução de Controvérsias e Perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 149-155.

BADIE, Bertrand. **Um Mundo sem Soberania – Os Estados entre o Artífício e a Responsabilidade**. Tradução: Armando Pereira da Silva. Lisboa: Instituto Piaget, 1999.

BALASSA, Bela. **The Theory of Economic Integration**. Illinois: Richard. D. Irwin, 1961.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BAPTISTA, Luiz Olavo. *Dumping e Anti-Dumping no Brasil*. *In*: AMARAL JÚNIOR, Alberto do (coord.). **OMC e o Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 29-60.

_____. O Direito é História: alocução de abertura da Conferência do Instituto de Direito do Comércio Internacional e Desenvolvimento, em São Paulo. *In*: BAPTISTA, Luiz Olavo; CELLI JÚNIOR, Umberto; YANOVICH, Alan (org.). **10 Anos de OMC: Uma análise do Sistema de Solução de Controvérsias e Perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 13-22.

BARAHONA, Juan Carlos; GARITA, Rónald. **Aduanas, Competitividad y Normativa Centroamericana: Un análisis del Proyecto de Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento**. Alajuela; Costa Rica: INCAE, 1999.

BARAHONA, Juan Carlos; GUEVARA, Guillermo Monge. **Logística Comercial y Modernización Aduanera en Centroamérica**. San José; Costa Rica: Eunedi, 2003.

BARNEY, Oscar Cruz. *El uso de las salvaguardas arancelarias en tiempo de crisis: su conformidad con las normas de la OMC – posibles efectos en las condiciones de libre mercado y en las negociaciones comerciales internacionales*. *In*: ROHDE PONCE, Andrés (coord.). **Crisis Financiera Global: impactos en la actividad aduanera (V Reunión Mundial de Derecho Aduanero)**. México: ISEF, 2010, p. 109-134.

BARRAL, Welber. **Dumping e Comércio Internacional: a regulamentação Antidumping após a Rodada Uruguai**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Protecionismo e neoprotecionismo no comércio internacional. *In*: BARRAL, Welber (org.). **O Brasil e o Protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 13-38.

_____. Medidas Antidumping. *In*: BARRAL, Welber (org.). **O Brasil e a OMC**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 217-232.

BARRAL, Welber (org.). **O Brasil e o Protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

_____. **O Brasil e a OMC**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

BARRAL, Welber; BROGINI, Gilvan. **Manual Prático de Defesa Comercial**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

BARREIRA, Enrique C. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 250 a 409)**. T. II-B. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1993.

_____. *El avance de los tratados multilaterales de comercio sobre las normas aduaneras nacionales*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 11, 2.sem.1997, p. 63-80.

_____. *La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 12, jan./dez. 1998, p. 87-128.

_____. *El “Valor en Aduana” y Los “Precios de Transferencia” en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 15, 2.sem.2001/1.sem.2002, p. 113-124.

_____. *La relación jurídica tributaria y la relación jurídica aduanera*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1.sem.2007, p. 55-74.

BARREIRA, Enrique C.; ALSINA, Mario A.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patricio; VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 1º a 129)**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.

BARROS, André Ferreira de. **Um intróito ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

_____. **O novo Direito Aduaneiro**. V. 1. Rio de Janeiro: Letra legal, 2005.

BARROS, José Floriano de; CARLUCI, José Lence. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: Comepe, 1976.

BARROS, Maria Carolina Mendonça de. **Antidumping e Protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Introducción al Derecho Aduanero: concepto y contenido**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988 (reimpr. 2008).

_____. **Derecho Aduanero: parte general – sujetos**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992.

_____. *Areas Francas: concepto y utilidad – Problemática de su compatibilidad con el MERCOSUR*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 6, jul. 1993/jun. 1994, p. 17-28.

_____. *Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 10, jul. 1996/jun. 1997, p. 115-129.

_____. **MERCOSUR y Derecho de la Integración**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

_____. *La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1.sem.2007, p. 37-54.

_____. **Tributos al Comercio Exterior**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.

_____. *Reseña Sobre La Elaboración del Código Aduanero (Recuerdo a los 30 años de su entrada em vigência)*. In: COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011, p. 7-19.

_____. *Código Aduanero del Mercosur – Antecedentes y modelos de uniformización*. In: JARAMILLO, José Vicente Troya; LEGUIZAMÓN, Isabel Palacios. **IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur, Serie Memorias y Debates, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Ecuador**, dez. 2012 – Disponível em: <http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca/index.php?option=com_filecabinet&view=files&id=9&Itemid=35>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. **La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013.

_____. *El despachante de aduana: Situación planteada frente a la Convención de Kyoto revisada en 1999 de la OMA y al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC*. **Guia Practica de Comercio Exterior**, Buenos Aires, Tarifar, n. 273, 2014, p. 3-11.

_____. *El Despachante de Aduana como Auxiliar de la Función Aduanera de los Estados*. **Guia Practica de Comercio Exterior**, Buenos Aires, Tarifar, n. 274, 2014, p. 3-11.

_____. *Los transportistas y el derecho aduanero*. **El Derecho**, Diario de Doctrina y Jurisprudencia, Buenos Aires, Universidad Catolica Argentina, n. 13.474, ano LII, ed. 357, 30 abr. 2014, p. 1-7.

_____. *El Origen de las Mercaderías y el MERCOSUR*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Incidencia del Origen de la Mercancía en Matéria Tributaria**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 147-207.

BASALDUA, Ricardo Xavier; ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; COTTER MOINE, Juan Patricio; VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 1º a 129)**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.

BASALDÚA, Ricardo Xavier; ALSINA, Mario A.; COTTER MOINE, Juan Patricio. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 585 a 672)**. T. IV. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1985.

_____. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 673 a 760)**. T. V. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1987.

BASSO, Maristela; AMARAL JÚNIOR, Alberto do; CELLI JÚNIOR, Umberto (org.). **Arbitragem e comércio internacional: estudos em homenagem a Luiz Olavo Baptista**. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri. **Le Droit Douanier Communautaire et national**. 7. ed. Paris: Economica, 2006.

BIZELLI, João dos Santos. **Classificação fiscal de mercadorias**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

BOBBIO, Norberto. Umberto Campagnolo, aluno e crítico de Hans Kelsen. In: LOSANO, Mario G. (org.). **Direito Internacional e Estado soberano**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 79-99.

BODIN, Jean. **Les Six Livres de la République**. Paris, 1583. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/classiques/bodin_jean/six_livres_republique/bodin_six_livres_republique.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2016.

BÖHLKE, Marcelo. A Regulamentação Internacional dos Subsídios e o Caso Brasil-Aeronaves. In: BARRAL, Welber (org.). **O Brasil e o Protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 215-267.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Curso de Direito Comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Europeia e MERCOSUL**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOSSCHE, Peter Van den. **The Law and Policy of the World Trade Organization – Texts, cases and materials**. New York: Cambridge University, 2005.

BRANCO, Paulo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL-Império. **Carta Régia de D. João VI** (1808). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_17/CartaRegia.htm>. Acesso em: 24 jun. 2016.

BRASIL. Tarifa das Alfândegas (1957). Exposição de Motivos. **Diário do Congresso Nacional** (Seção I) de 28/dez/1955, p. 9423-9427. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD28DEZ1955.pdf#page=11>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

BROGINI, Gilvan. Defesa Comercial e Protecionismo. In: BARRAL, Welber (org.). **O Brasil e o Protecionismo**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 139-169.

_____. Medidas de Salvaguarda. In: BARRAL, Welber (org.). **O Brasil e a OMC**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 251-271.

CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo. **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional Brasileiro**. Porto Alegre: Fabris, 1995.

_____. Atualização do Direito dos Tratados. In: CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo (org.). **Desafios do Direito Internacional Contemporâneo**. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2007, p. 133-205.

_____. Parecer – Brasil – Reino Unido, Bitributação, Transportes aéreos e marítimos, Acordo por troca de notas, Celebração sem assentimento específico do Congresso Nacional, Consulta da British Airways. In: CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo (org.). **Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty. V. IX (1990-2000)**. Brasília: Funag, 2009, p. 195-225.

CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo (org.). **Desafios do Direito Internacional Contemporâneo**. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2007.

_____. **Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty. V. IX (1990-2000)**. Brasília: Funag, 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Coleção de Leis do Império**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/legislacao/publicacoes/doimperio/colacao1.html>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

CAMARGO, Juan Manuel. **Derecho Aduanero Colombiano**. Bogotá: Legis, 2009.

CAMPOS, Antonio. **Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendias**. Rio de Janeiro: A. Coelho Branco, 1958.

_____. **Regulamento aduaneiro: teoria e prática**. Niterói/RJ: Muiraquitã, 1996.

CAMPOS, Roberto de Oliveira. **A lanterna na popa: memórias**. Rio de Janeiro: Topbooks, 1994.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. Parecer – Fundamentação Jurídica da Prática Constitucional do Itamaraty em Matéria de Celebração de Acordos Internacionais. In: CACHAPUZ DE MEDEIROS, Antônio Paulo (org.). **Pareceres dos Consultores Jurídicos do Itamaraty. V. VIII (1985-1990)**. Brasília: Senado Federal, 2004, p. 509-517.

CÁRDENAS, Carlos Frederico Aguirre. *Reglas de Origen en los Tratados de Libre Comercio de los Estados Unidos con Latinoamérica: el Caso Colombiano*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Incidencia del Origen de la Mercancía en Matéria Tributaria**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 73-115.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao sistema aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

_____. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

CARLUCI, José Lence; BARROS, José Floriano de. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: Comepe, 1976.

CARRAZA, Roque Antonio. **O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRIÓ. Genaro R. **Notas sobre Derecho y Lenguaje**. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho Aduanero**. 15. ed. México, D.F.: Porrúa, 2009.

_____. *Principios Jurídicos básicos en la matéria aduaneira*. In: **Academia Internacional de Derecho Aduanero – Memorias 7ª y 8ª Reunión Mundial de Derecho Aduanero**. México: ISEF, 2012, p. 347-365.

_____. *El Derecho Aduanero en México*. In: COTTER, Juan Patricio. **Derecho Aduanero**. T. III. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2014, p. 1867-1933.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Prefácio. In: MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 7-9.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Tratados Internacionais em Matéria Tributária - Estudo de um Caso Concreto. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 247-265.

_____. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 523-539.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: CELLI JÚNIOR, Umberto; BASSO, Maristela; AMARAL JÚNIOR, Alberto do (org.). **Arbitragem e comércio internacional: estudos em homenagem a Luiz Olavo Baptista**. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 247-263.

_____. O Absurdo da Interpretação Econômica do “Fato Gerador” – Direito e sua Autonomia – o Paradoxo da Interdisciplinariedade. In: MARTINS, Ives Gandra da SILVA; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Direito Financeiro e Tributário Comparado: estudos em homenagem a Eusébio González García**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 240-254.

_____. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: **Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal**, v.1, n.1, ago./dez. 2014, p. 61-77.

CASELLA, Paulo Borba; ACCIOLY, Hildebrando; SILVA; Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTAÑO, Diego Gómez. *Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **El Derecho Aduanero en el siglo XXI**. Colômbia: Legis, 2009, p. 239-268.

CASTRO JÚNIOR, Osvaldo Agripino. Princípios do Direito Econômico Internacional e Medidas de Defesa Comercial. In: BRITTO, Demes (coord.). **Temas Atuais do Direito Aduaneiro Brasileiro e Notas sobre o Direito Internacional – Teoria e Prática**. São Paulo: IOB, 2012, p. 403-443.

CAVALCANTI FILHO, José Paulo. **Fernando Pessoa: o livro das citações**. Rio de Janeiro: São Paulo: Record, 2013.

CELLI JÚNIOR, Umberto; AMARAL JÚNIOR, Alberto do; BASSO, Maristela (org.). **Arbitragem e comércio internacional: estudos em homenagem a Luiz Olavo Baptista**. V. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

CHAPINOTI, Maurício Braga. Preços de Transferência e Valoração Aduaneira. In: FLEISCHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; SILVEIRA, Rodrigo Maito da

(coord.). **Controvérsias Tributárias no Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 259-272.

COELHO, Flávio José Passos. **Facilitação comercial: desafio para uma Aduana moderna**. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CONDE, Tristán; JUÁREZ, Héctor H. *El Código Aduanero del Mercosur “Desde la Óptica de sus Redactores Argentinos”*. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 235-260.

CONSELHO DE COOPERAÇÃO ADUANEIRA (Organização Mundial das Aduanas). **Convenção internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros**. Tradução: Hilda Badenes da Costa e Silva. Revisão Técnica: Oswaldo da Costa e Silva. Brasília: ESAF, 1988.

CORNEJO, Rafael. Prefácio. In: AGUIAR, Maruska (org.). **Discussões sobre Regras de Origem**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 3-6.

CORREIA NETO, Celso de Barros; BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSIO JARA, Edgar. **Tratado de Derecho Aduanero**. Lima: Jurista, 2014.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43-101.

COSTA, Lígia Moura. Subsídios e Salvaguardas. In: AMARAL JÚNIOR; Alberto do (coord.). **OMC e o Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 61-81.

COSTA, Regina Helena. Notas sobre a existência de um Direito Aduaneiro. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 2004, p. 15-37.

COTTER, Juan Patricio. *El Control del Valor en Aduana y Los Valores Criterio*. In: **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Errepar, 2009, p. 319-326.

_____. **Las Infracciones Aduaneras**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013.

_____. **Derecho Aduanero**. T. I a III. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2014.

_____. *Principios Generales del derecho aduanero*. **La Ley**, ano LXXVIII, n. 13, 20 jan. 2014.

COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine**. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.

_____. **Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.

COTTER MOINE, Juan Patricio. *Observaciones al Código Aduanero del Mercosur*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 9, 1.sem.1996, p. 31-35.

COTTER MOINE, Juan Patrício; ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; BASALDUA, Ricardo Xavier; VIDAL ALBARRACIN, Héctor G. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 1º a 129)**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.

COTTER MOINE, Juan Patrício; ALSINA, Mario A.; BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 585 a 672)**. T. IV. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1985.

_____. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 673 a 760)**. T. V. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1987.

CUNHA, Luís Pedro. **O Sistema Comercial Multilateral e os Espaços de Integração Regional**. Coimbra: Coimbra, 2008.

DA COSTA, Newton C.A.; SERBENA, Cesar Antonio; e VALLE, Maurício Dalri Timm do. A Lógica Hodierna e a Ciência do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 187-247.

DALSTON, Cesar Olivier. **Classificando Mercadorias: uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo**. Tradução: Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 1986.

DELGADILLO, Vicente Torre. *Precios de Transferencia y Valoración en Aduana*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 145- 169.

DIAZ, José Setti (coord.). *Antidumping e Salvaguardas*. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. (coord.). **O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 155-185.

DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A.; RIVERA, Julio C. **Derecho Comunitario**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996.

EICHENGREEN, Barry (ed.). **Europe's Post-war Recovery**. New York: Cambridge University, 1995.

EKMEKDJIAN, Miguel A.; DROMI, Roberto; RIVERA, Julio C. **Derecho Comunitario**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014 – Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EducaFiscal/Acoes/2014/DivisaoMemoria.htm>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 4. ed. São Paulo: RT, 1977.

FARIA, Fábio Martins. **A Defesa Comercial: Origens e Regulamentação das Medidas Antidumping, Compensatórias e de Salvaguardas**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Valoração Aduaneira e Subfaturamento. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2013, p. 241-268.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro; MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; TREVISAN, Rosaldo. A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 13, dez. 2013, p. 37-68.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro; MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; TREVISAN, Rosaldo; SÁ PORTO, Paulo Costacurta de. *An applied case of Customs compliance and Trade Facilitation in Brazil: 'Blue Line' – Diagnosis and Challenges*, **Customs Scientific Journal – Europe**, v. 5, n. 1, 2015, p. 47-58. Disponível em: <<http://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/article/view/500/517>>. Acesso em 24 jun.2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; ROSA, José Del Chiaro Ferreira da; e GRINBERG, Mauro. Direitos 'Anti-dumping' e Compensatórios: sua Natureza Jurídica e Consequências de tal caracterização. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, out./dez. 1994, v. 33, n. 96, p. 87-96.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Os Tratados internacionais em Face da Constituição de 1988. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 241-245.

FINDELSTEIN, Cláudio. *Antidumping, Antitruste e os Interesses Públicos por trás desses Instrumentos*. In: PIMENTEL, Luiz Otávio (org.), **Direito Internacional e da Integração**. Florianópolis, Fundação Boiteux, 2003, p. 21-26.

_____. **Hierarquia das Normas no Direito Internacional: Jus Cogens e Metaconstitucionalismo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Tributos sobre importações: novas reflexões em homenagem a José Roberto Vieira. **Raízes Jurídicas**, Curitiba, v. 5, n. 1, jan./jun 2009, p. 177-208.

_____. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FONSECA, Adriana Dantas Q. da; SANCHEZ, Michelle; NASSER, Rabih Ali. Subsídios e Medidas Compensatórias. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. (coord.). **O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 187-207.

FONSECA, Ricardo Marcelo (org.). **Direito e Discurso – discursos do direito**. Florianópolis, Boiteux, 2006.

FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: RT, 2004.

FURLAN, Fernando de Magalhães. **Integração e Soberania: O Brasil e o MERCOSUL**. São Paulo: Aduaneiras: 2004.

GARITA, Rónald; BARAHONA, Juan Carlos. ***Aduanas, Competitividad y Normativa Centroamericana: Un análisis del Proyecto de Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento***. Alajuela; Costa Rica: INCAE, 1999.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. ***Evolução do Sistema Aduaneiro***. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

GOMES, Marcelle de Sousa Gonçalves. Conceitos e Definições Relacionados às Regras de Origem. In: AGUIAR, Maruska (org.). ***Discussões sobre Regras de Origem***. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 11-32.

GONZÁLEZ BIANCHI, Pablo. ***El Valor en Aduana – La Valoración de las Mercancías en el Sistema GATT/OMC***. V. I/II. Montevideo: Universidad de Montevideo, 2003/2010.

GRINBERG, Mauro; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; e ROSA, José Del Chiaro Ferreira da. Direitos 'Anti-dumping' e Compensatórios: sua Natureza Jurídica e Consequências de tal caracterização. ***Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro***, São Paulo, out./dez. 1994, v. 33, n. 96, p. 87-96.

GROSSMAN, Gene M.; HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. *National Treatment*. In: HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. ***Legal and Economic Principles of World Trade Law***. New York: Cambridge University, 2013, p. 205-362.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ***Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna***. São Paulo: Dialética, 1999.

GUEVARA, Guillermo Monge; BARAHONA, Juan Carlos. ***Logística Comercial y Modernización Aduanera en Centroamérica***. San José; Costa Rica: Eunedi, 2003.

HALPIN, Andrew; ROEBEN, Volker (org.). ***Theorising the Global Legal Order***. Portland: Hart, 2009.

HART, Herbert L. A. ***O Conceito de direito***. Tradução: A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.

HILÚ NETO, Miguel. ***Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações***. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HOBBS, Thomas. ***Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil***. Tradução: João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

HOBBS, Eric J. ***Era dos extremos: o breve século XX: 1914-1991***. São Paulo: Cia. das Letras, 1995.

HONNOLD, John. ***The Uniform Law for the International Sale of Goods: The Hague Convention of 1964***. Disponível em: <<http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3058&context=lcp>>. Acesso em: 03 jul. 2016.

HORN, Henrik; GROSSMAN, Gene M.; MAVROIDIS, Petros C. *National Treatment*. In: HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. ***Legal and Economic Principles of World Trade Law***. New York: Cambridge University, 2013, p. 205-362.

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. ***La Valoración de las Importaciones – Régimen Tributario y Experiencia Internacional***. Madrid: McGraw Hill, 2002.

_____. *Customs valuation and transfer pricing*. ERA-Forum, v. 9, n. 3, 2008, p. 399-412.

_____. ***El Valor en Aduana – Análisis a la luz de su Aplicación Internacional***. Madrid: Taric, 2010.

_____. *El precio Pactado como Base de la Valoración*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). ***Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada***. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 85-108.

INAMA, Stefano. ***Rules of Origin in International Trade***. New York: Cambridge University, 2009.

IRWIN, Douglas A. *The GATT's contribution to economy recovery in post-war Western Europe*. In: EICHENGREEN, Barry (ed.). ***Europe's Post-war Recovery***. New York: Cambridge University, 1995, p. 127-150.

JACKSON, John Howard. ***The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations***. 2. ed. Cambridge: MIT, 1997.

_____. ***The World Trade Organization: Constitution and Jurisprudence***. Londres: Royal Institute of International Affairs, 1998.

_____. ***The Jurisprudence of GATT & the WTO – Insights on Treaty Law and Economic Relations***. Cambridge: Cambridge University, 2000.

_____. ***Sovereignty, the WTO, and Changing Fundamentals of International Law***. Cambridge: Cambridge University, 2006.

JANK, Marcos S. (coord.). Agricultura. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. (coord.). ***O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional***. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 37-70.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. ***O Contrabando: uma Revisão de seus Fundamentos Teóricos***. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

JARACH, Dino. ***O Fato Imponível: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo***. Tradução: Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989.

JARAMILLO, José Vicente Troya; LEGUIZAMÓN, Isabel Palacios. ***IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur***, *Serie Memorias y Debates, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos*, Ecuador, dez. 2012, p. 71. Disponível em: <http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca/index.php?option=com_filecabinet&view=files&id=9&Itemid=35>. Acesso em: 24 jun. 2016.

JÈZE, Gaston Paul Amedee. *Le fait générateur de l'impôt (Contribution à la théorie de la créance d'impôt)*. ***Revue du Droit Public et de la Science Politique***, Paris, t. 54, 1937, p.618-634. Disponível em: <<http://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k936110v/f628.image>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

_____. *O Fato Gerador do Imposto (Contribuição à teoria do crédito de imposto)*. Tradução: Paulo da Mata Machado. ***Revista de Direito Administrativo***, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, 1945, p. 50-63. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8116>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

JOVANOVICH, Juan Martín. *Las Restricciones Directas en el Código Aduanero del MERCOSUR*. ***Revista de Estudios Aduaneros***, Buenos Aires, *Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, n. 9, 1.sem.1996, p. 55-59.

_____. *Precios de Transferencia en materia aduanera e impositiva – el uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMC*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 17, 2005/2006, p. 75-106.

_____. *Valoración Aduanera y Precios de Transferencia*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 171-193.

JUÁREZ, Héctor H. **Legislación Aduanera del MERCOSUR**. Disponível em: <<http://www.tarifar.com/tarifar/html/LegAduMercosur/LegMercosur.html>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

JUÁREZ, Héctor H.; CONDE, Tristán. *El Código Aduanero del Mercosur “Desde la Óptica de sus Redactores Argentinos”*. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 235-260.

KAFEERO, Edward; WOLFFGANG, Hans-Michael. *Legal thoughts on how to merge trade facilitation and safety & security*. **World Customs Journal**, v. 8, n. 1, mar. 2014, p. 3-16.

KELSEN, Hans. **El Contrato y el Tratado analizados desde el punto de vista de la Teoría Pura del Derecho**. Tradução: Eduardo García Máynez. México: I. Universitaria, 1943.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Teoria geral das normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KERNER, Daniel; LOVE, Joseph L.; POLLOCK, David. *Entrevista inédita a Prebisch: logros y deficiencias de la CEPAL*. **Revista de la CEPAL**, Santiago, CEPAL, n. 75, dez. 2001, p. 9-23.

LABANDERA, Pablo. *La “facilitación de comercio” como uno de los “nuevos temas del comercio internacional” – su transcendencia para el Derecho Aduanero*. In: COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero – homenaje a los 30 años del Código Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011, p. 63-91.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de importação**. São Paulo: RT, 1979.

LACOSTE, Juan José. *Aspectos básicos de la valoración aduaneira en Colombia*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 371-406.

LASCANO, Julio Carlos. **El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas**. 2. ed. Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007.

_____. *Principios y métodos de valoración aduaneira*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **El Derecho Aduanero en el siglo XXI**. Colômbia: Legis, 2009, p. 457-497.

_____. *Aduanas: de la facilitación del comercio a la tentación del proteccionismo*. In: ROHDE PONCE, Andrés (coord.). **Crisis Financiera Global: impactos en la actividad aduanera (V Reunión Mundial de Derecho Aduanero)**. México: ISEF, 2010, p. 135-160.

LEÃO, Valdemar Carneiro. O Contencioso Comercial Brasil-Canadá: Impasses e Trajetória Diplomática. In: AMARAL JÚNIOR, Alberto do (coord.). **OMC e o Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 275-299.

LEGUIZAMÓN, Isabel Palacios; JARAMILLO, José Vicente Troya. **IV Encuentro de Magistrados de la Comunidad Andina y del Mercosur**, *Serie Memorias y Debates*, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, Ecuador, dez. 2012, p. 71 – Disponível em: <http://www.tribunalandino.org.ec/sitetjca/index.php?option=com_filecabinet&view=files&id=9&Itemid=35>. Acesso em: 24 jun. 2016.

LEOCE, Gustavo; MORINI, Cristiano. **Logística Internacional Segura: Operador Econômico Autorizado (OEA) e a Gestão de Fronteiras no Século XXI**. São Paulo: Atlas, 2011.

LEONARDO, Fernando Pieri. *Valoración en Aduana y el Ordenamiento Jurídico Brasileño*. In: COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero. Homenaje a los 30 años del Código Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011, p. 185-197.

_____. *El Derecho Aduanero en Brasil*. In: COTTER, Juan Patricio. **Derecho Aduanero**. T. III. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2014, p. 1683-1747.

_____. Admissão Temporária para Utilização Econômica e a Indevida Cobrança de ICMS-Importação. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 343-397.

LIMA, Márcio Luiz Freitas Naves de. O Acordo de Regras de Origem e a Rodada Uruguai: O Programa de Trabalho para a Harmonização das Regras de Origem Não-Preferenciais na Organização Mundial do Comércio. In: AGUIAR, Maruska (org.). **Discussões sobre Regras de Origem**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 39-49.

LIMA, Sebastião de Oliveira. **O Fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

LINS, Carlos Wagner Magalhães. Acumulação de Origem. In: AGUIAR, Maruska (org.). **Discussões sobre Regras de Origem**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 71-78.

LINS E SILVA, Márcia de Fátima. Comparação dos Principais Aspectos do Regime de Origem da ALADI com os Regimes de Origem dos Recentes Acordos entre o MERCOSUL e a Comunidade Andina. In: AGUIAR, Maruska (org.). **Discussões sobre Regras de Origem**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 63-69.

LÔBO, Marcelo Jatobá. A Natureza Jurídica dos Direitos *AntiDumping*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 463-500.

LOPES FILHO, Osíris Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: RT, 1983.

LORENZETTI, Ricardo Luis. *Palabras Liminares*. In: **Constitución de la Nación Argentina : publicación del Bicentenario**. Buenos Aires: Corte Suprema de Justicia

de la Nación/Biblioteca del Congreso de la Nación/Biblioteca Nacional, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.csjn.gov.ar/Constitucion-de-la-Nacion-Argentina-Publicacion-del-Bicent.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

LOSANO, Mário G. Presenças Italianas em Kelsen. *In*: Mário G. LOSANO (org.). **Direito Internacional e Estado soberano**. Tradução: Marcela Varejão. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 3-76.

LOSANO, Mario G. (org.). **Direito Internacional e Estado soberano**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

LOVE, Joseph L.; POLLOCK, David; KERNER, Daniel. *Entrevista inédita a Prebisch: logros y deficiencias de la CEPAL*. **Revista de la CEPAL**, Santiago, CEPAL, n. 75, dez. 2001, p. 9-23.

LUNARDI, Ângelo Luiz. **Condições de Compra e Venda – INCOTERMS® 2010**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito Tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

_____. Valoração Aduaneira: Força legal dos atos do CVA e do CTVA. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 123-137.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos; MORINI, Cristiano; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Rosaldo. A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 13, dez. 2013, p. 37-68.

MACHADO, Luiz Henrique Travassos; MORINI, Cristiano; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Rosaldo; SÁ PORTO, Paulo Costacurta de. *An applied case of Customs compliance and Trade Facilitation in Brazil: 'Blue Line' – Diagnosis and Challenges*, **Customs Scientific Journal – Europe**, v. 5, n. 1, 2015, p. 47-58. Disponível em: <<http://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/article/view/500/517>>. Acesso em 24 jun.2016.

MAGALHÃES, José Carlos de; TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Fontes do Direito do Comércio Internacional: a *Lex Mercatoria*. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Direito do Comércio Internacional: Aspectos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: LEX, 2014, p. 83-92.

MALISKA, Marcos Augusto. A Soberania no Contexto da Internacionalização e Supranacionalização do Direito. *In*: CANOTILHO, J.J.; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 117-118.

_____. Da Autorização Constitucional para a Integração Supranacional. *In*: CANOTILHO, J.J.; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 182-183.

MANFRINATO, Paulino: **Imposto de Importação: uma análise do lançamento e fundamentos**. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

MÂNGIA, Joaquim Ferreira. **O imposto de importação e a política aduaneira**. Brasília: ESAF, 1983.

MANRIQUE, Gustavo Guzmán. **Las Reglas de Origen del Comercio Internacional**. Bogotá: Legis, 2012.

MARCEAU, Gabrielle (dir.). **A History of Law and Lawyers in the GATT/WTO – The Development of the Rule of Law in the Multilateral Trading System**. Cambridge: Cambridge University, 2015.

MARTINS, Alexandre Marques da Silva. **Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC: Tendências e Perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da SILVA; PASIN, João Bosco Coelho (org.). **Direito Financeiro e Tributário Comparado: estudos em homenagem a Eusébio González García**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MAVROIDIS, Petros C. *The Genesis of the GATT Summary*. In: HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. **Legal and Economic Principles of World Trade Law**. New York: Cambridge University, 2013, p. 1-8.

MAVROIDIS, Petros C.; GROSSMAN, Gene M.; HORN, Henrik. *National Treatment*. In: HORN, Henrik; MAVROIDIS, Petros C. **Legal and Economic Principles of World Trade Law**. New York: Cambridge University, 2013, p. 205-362.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. O Congresso não resolve “definitivamente” sobre tratados. In: CANOTILHO, J.J.; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1021.

_____. As características elementares da ratificação. In: CANOTILHO, J.J.; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1244-1245.

MDIC. **Evolução das alíquotas do imposto de importação (1983-2014)**. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1407264386.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. **Medidas “Antidumping” em vigor no Brasil**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=4027>>. Acesso em: 03 jul. 2016.

_____. **Tarifa Externa Comum**. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=3361>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

MEDRANO, Salvador Francisco Ruiz. *La Denominación de Origen como Criterio de Origen en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Incidencia del Origen de la Mercancía en Matéria Tributaria**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 117-130.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

_____. Regimes Aduaneiros Especiais e Integração Regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 348-378.

_____. **Regime jurídico dos tributos incidentes sobre o comércio exterior de bens**. 524 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

_____. Integração Regional e Tributos sobre o comércio exterior no MERCOSUL. **Revista da PGFN**, Brasília, PGFN, v. 1, n. 2, jul./dez. 2011, p. 53-71.

_____. Direitos *Antidumping*: natureza jurídica. **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário**, Brasília: Universidade Católica de Brasília, v. 7, n. 1, jan./jun. 2012, p. 120-140.

_____. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros; BRANCO, Paulo Gonet (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Convenção de Istambul sobre Admissão Temporária: sua aplicação no Brasil. **Revista do Mestrado em Direito – UCB**, v.6, n. 1, jan./jun. 2012, p. 22-46.

_____. “Neoconstitucionalismo”, Democracia, Soberania e Integração. **Revista Tributária das Américas**. São Paulo, Thomson Reuters-RT, ano 4, v. 8, jul-dez. 2013, p. 59-80.

_____. Reflexões sobre o Código Aduaneiro do MERCOSUL. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 261-295.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Direito Constitucional Internacional – Uma Introdução**. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

_____. **Curso de direito internacional público**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **A Importação no Direito Tributário**. São Paulo: RT, 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MELO, Ruy de; REIS, Raul. **Manual do imposto de importação e regime cambial correlato**. São Paulo: RT, 1970.

MENDES, Gilmar Ferreira. Prisão Civil do depositário infiel em face dos tratados internacionais de direitos humanos. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 656-675.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; CANOTILHO, J.J.; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

MENEZES, Wagner. **Ordem Global e Transnormatividade**. Ijuí: Unijuí, 2005.

MIGUEZ, Adrian. *Los valores criterio en el Acuerdo de Valor del GATT*. **Revista de Estudios Aduaneros**, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1.sem.2007, p. 79-81.

MONTGOMERY, Neil. Contrato Internacional de Compra e Venda de Mercadorias. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Direito do Comércio Internacional: Aspectos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: LEX, 2014, p. 233-243.

MORAES, Alexandre de. Tratados Internacionais na Constituição de 1988. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 31-46.

MORINI, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a Modernização da Administração Aduaneira. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 163-198.

MORINI, Cristiano; LEOCE, Gustavo. **Logística Internacional Segura: Operador Econômico Autorizado (OEA) e a Gestão de Fronteiras no Século XXI**. São Paulo: Atlas, 2011.

MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Rosaldo. A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 13, dez. 2013, p. 37-68.

MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Rosaldo; SÁ PORTO, Paulo Costacurta de. *An applied case of Customs compliance and Trade Facilitation in Brazil: 'Blue Line' – Diagnosis and Challenges*, **Customs Scientific Journal – Europe**, v. 5, n. 1, 2015, p. 47-58. Disponível em: <<http://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/article/view/500/517>>. Acesso em 24 jun.2016.

MRE. **Tratado de Amizade e Aliança entre Portugal e Brasil (1825)**. Disponível em: <dai-mre.serpro.gov.br/atos-internacionais/bilaterais/1825/b_2>. Acesso em: 24 jun. 2016.

MOURA, Caio Roberto Souto de. **Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro**. São Paulo: FISCOSoft, 2012.

NAGIB, Luiza. **O sistema tributário brasileiro e o imposto sobre a importação**. 225 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

NARBONA VÉLIZ, Hernán. **Aduanas: fundamentos, câmbios y tendencias**. Valparaíso: Centro de Negocios Internacionales, 2001.

NASSER, Rabih Ali; FONSECA, Adriana Dantas Q. da; SANCHEZ, Michelle. Subsídios e Medidas Compensatórias. *In*: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. (coord.). **O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 187-207.

NASSER Salem Hikmat. *Jus Cogens – Ainda esse desconhecido*, **Revista Direito GV**, v. 1, n. 21, jun-dez 2005, p. 161-178. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9658/Salem%20Hikmat%20Nasser.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

NIARARDI, George Augusto. O “iter” de elaboração dos Tratados Internacionais no Brasil. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 131-139.

NOGUEIRA, Octaciano. **Constituições brasileiras: 1824**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 2001.

NOVAIS, Raquel. Imposto de Importação. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1051-1095.

OCAMPO, Raúl Granillo. **Derecho Público de la Integración**. Buenos Aires: Depalma, 2007.

OLIVEIRA, Luciana; THORSTENSEN, Vera. **O Sistema de Solução de Controvérsias da OMC: uma primeira leitura**. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

PÁDUA LIMA, Maria Lúcia M. Acordos Regionais de Comércio. *In*: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. (coord.). **O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 209-239.

PARDO CARRERO, Germán. *Razón de ser del Derecho Aduanero*. *In*: PARDO CARRERO, Germán (org.). **El Derecho Aduanero en el siglo XXI**. Colômbia: Legis, 2009, p. 51-83.

_____. **Tributación Aduanera**. Bogotá: Legis, 2009.

_____. *El Principio de no Discriminación en la OMC*. *In*: COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero – homenaje a los 30 años del Código Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011, p. 93-146.

_____. *La valoración en Aduanas y los precios de transferências: la cuestionable compatibilidad*. *In*: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 109-144.

PARDO CARRERO, Germán (org.). **El Derecho Aduanero en el siglo XXI**. Colômbia: Legis, 2009.

_____. **Incidencia del Origen de la Mercancía en Matéria Tributaria**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.

_____. **Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la Mercancía Importada**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.

PASIN, João Bosco Coelho; MARTINS, Ives Gandra da SILVA (org.). **Direito Financeiro e Tributário Comparado: estudos em homenagem a Eusébio González García**. São Paulo: Saraiva, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. **El origen de las mercancías en el régimen aduanero de la Unión Europea**. Madrid: Marcial Pons, 1999.

_____. **Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

_____. *La Problemática del Origen de las Mercancías en el MERCOSUR*. In: COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero – homenaje a los 30 años del Código Aduanero**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011, p. 199-213.

PEÑA, Félix. Sistemas Regionais e Multilaterais de Solução de Controvérsias – Alguns Elementos para uma Análise Comparativa. In: BAPTISTA, Luiz Olavo; CELLI JUNIOR, Umberto; YANOVICH, Alan (org.). **10 Anos de OMC: Uma análise do Sistema de Solução de Controvérsias e Perspectivas**. São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 43-57.

PEREIRA, André Gonçalves; QUADROS, Fausto de. **Manual de Direito Internacional Público**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

PÉREZ-COTAPOS CONTRERAS, Juan José. *El Régimen de Origen en el Tratado de Libre Comercio Chile-Colombia*. In: PARDO CARRERO, Germán (org.). **Incidencia del Origen de la Mercancía en Matéria Tributaria**. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015, p. 131-146.

PESSOA, Fernando. **Livro do Desassossego**. Composto por Bernardo Soares. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/vo000008.pdf>>. Acesso em 01 jul. 2016.

PIMENTEL, Luiz Otávio (org.). **Direito Internacional e da Integração**. Florianópolis, Fundação Boiteux, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues *et. al.* **Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

_____. A valoração aduaneira no Brasil e suas vicissitudes. In: UCKMAR, Antonio, ALTAMIRANO, Alejandro C.; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Ábaco, 2003, p. 251-278.

_____. A retenção de mercadorias pelas autoridades aduaneiras no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 330-346.

PLAZAS VEGA, Mauricio. *La codificación Tributaria – Consideraciones Generales*. In: YOUNES, Ruth Yamile Salcedo (coord.). **Modelo de Código Tributario para América Latina – Tendencias Actuales de Tributación**. Bogotá: Universidad del Rosario, 2010, p. 17-72.

POLLOCK, David; KERNER, Daniel; LOVE, Joseph L. *Entrevista inédita a Prebisch: logros y deficiencias de la CEPAL*. **Revista de la CEPAL**, Santiago, CEPAL, n. 75, dez. 2001, p. 9-23.

PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Comércio Internacional e Protecionismo: as barreiras técnicas na OMC**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

_____. **A OMC e os Blocos Regionais**. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

QUADROS, Fausto de; PEREIRA, André Gonçalves. **Manual de Direito Internacional Público**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

REIS, Raul; MELO, Ruy de. **Manual do imposto de importação e regime cambial correlato**. São Paulo: RT, 1970.

REZEK, J. Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RFB. **Acordos internacionais celebrados pelo Brasil, em matéria tributária e aduaneira**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

_____. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais/“Tabela II – a preços correntes”**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. **Arrecadação da Receita Administrada pela RFB – Período de 1985 a 2002**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Historico85a2001.htm>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. **Balanco Aduaneiro 2015**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana/arquivos-e-imagens/balanco-aduaneiro-2015-anual.pdf>>. Acesso em: 04 jul. 2016

_____. **Coletânea de pareceres do Comitê do SH – Anexo à IN RFB 1.459/2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/pareceres-de-classificacao-da-oma>>. Acesso em: 03 jul. 2016.

_____. **Memória Receita Federal**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. **Recintos Alfandegados**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/recinto-alfandegados>>. Acesso em: 04 jul. 2016.

_____. **Visão de Futuro para a Aduana Brasileira – 2012**. Disponível em: <<http://www.dsbh.org.br/site/docs/documentoaduana.pdf>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

RIJO, José. As Fontes Normativas da Origem das Mercadorias. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 87-121.

RIVERA, Julio C.; DROMI, Roberto; EKMEKDJIAN, Miguel A. **Derecho Comunitario**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 1996.

RODAS, João Grandino. **A publicidade dos tratados internacionais**. São Paulo: RT, 1980.

ROEBEN, Volker; HALPIN, Andrew (org.). **Theorising the Global Legal Order**. Portland: Hart, 2009.

ROHDE PONCE, Andrés. **Derecho Aduanero Mexicano: fundamentos y regulaciones de la actividad aduanera**. V. 1 e 2. México: ISEF, 2008.

ROHDE PONCE, Andrés (coord.). **Crisis Financiera Global: impactos en la actividad aduaneira (V Reunión Mundial de Derecho Aduanero)**. México: ISEF, 2010.

RÓPOLO, Esteban. *Los valores Criterio y la OMC*. In: **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Errepar, 2009, p. 349-357.

ROSA, José Del Chiaro Ferreira da; FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio; e GRINBERG, Mauro. Direitos ‘Anti-dumping’ e Compensatórios: sua Natureza

Jurídica e Consequências de tal caracterização. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, out./dez. 1994, v. 33, n. 96, p. 87-96.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Du Contrat Social**. Paris, 1762. Disponível em: <http://classiques.uqac.ca/classiques/Rousseau_jj/contrat_social/Contrat_social.pdf> Acesso em: 01 jul. 2016.

SÁ PORTO, Paulo Costacurta de; MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Rosaldo. *An applied case of Customs compliance and Trade Facilitation in Brazil: 'Blue Line' – Diagnosis and Challenges*, **Customs Scientific Journal – Europe**, v. 5, n. 1, 2015, p. 47-58. Disponível em: <<http://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/article/view/500/517>>. Acesso em 24 jun.2016.

SANCHEZ, Michelle; NASSER, Rabih Ali; FONSECA, Adriana Dantas Q. da. Subsídios e Medidas Compensatórias. In: THORSTENSEN, Vera; JANK, Marcos S. (coord.). **O Brasil e os Grandes Temas do Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 187-207.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os Tratados Internacionais sobre Tributação. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 189-240.

SCORZA, F. A. T. Facilitação do comércio e procedimentos aduaneiros nas negociações da OMC: os impactos para o direito aduaneiro do Brasil. **Revista Brasileira de Comércio Exterior**, Rio de Janeiro, Funcex, v. 92, 2007, p. 44-58.

SEHN, Solon. Regime de Incidência do Imposto de Importação. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Ângela SARTORI; DOMINGO, Luiz Roberto. **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2013, p. 283-309.

SENADO FEDERAL. **Publicação e Documentação – O que é o Diário ?** Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/diarios/PublicacoesOficiais>>. Acesso em 01 jul. 2016.

SENHORAS, Elói Martins; TREVISAN, Rosaldo; ANTUNES, Eloísa Maieski. Dinâmica Fronteira no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio. In: **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012, p. 39-63.

_____. Dinâmica Fronteira no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada. In: **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012, p. 65-86.

SERBENA, Cesar Antonio. Da filosofia da linguagem à linguagem do direito: possibilidades de investigação atuais. In: FONSECA, Ricardo Marcelo (org.). **Direito e Discurso – discursos do direito**. Florianópolis, Boiteux, 2006, p. 67-77.

_____. **Direito, Lógica e Paraconsistência: Conflitos entre Normas, Contradições e Paradoxos nos Sistemas Jurídicos**. Curitiba: Juruá, 2016.

SERBENA, Cesar Antonio; VALLE, Maurício Dalri Timm do; e DA COSTA, Newton C.A. A Lógica Hodierna e a Ciência do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 187-247.

SILVA; Geraldo Eulálio do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de Direito Internacional Público**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA; Geraldo Eulálio do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

SILVA, Gerson Augusto da. A Reforma Aduaneira no Brasil. **Tributação em Revista**, ano 14, n. 54, abr./set. 2008, p. 14-33. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=534&limitstart=9>. Acesso em: 24 jun. 2016.

SILVA, Reginaldo da. **A Regra-matriz de incidência do imposto de importação**. 625 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

SINGER, Hans W. “**The Terms of Trade Fifty Years Later – Convergence and Divergence**”. Síntese do próprio autor disponível em: <http://gesi.sozphil.uni-leipzig.de/fileadmin/media/Global_Studies/Download_Content_EMGS/Preparatory_readings/Singer_The_Terms_of_Trade_Fifty_Years_Later_Convergence_and_Divergence.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

SLUMAN, Juan M.; VIDAL ALBARRACÍN Héctor G.; VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo. **La responsabilidad del despachante de aduana**. Buenos Aires: *Guia Practica*, 2009.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of The Wealth of Nations**. Disponível em: <www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/wealth-nations.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2016.

SORTHEIX, Juan José A. *La estructura del hecho gravado por los derechos de importación*. **Revista Derecho Aduanero**, Buenos Aires, Contabilidad Moderna, t. V, 1973, p. 289-301, 385-401, 680-699.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira**. São Paulo: Aduaneiras, 1992.

_____. **A Aduana e o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. **Valor Aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do MERCOSUL**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

_____. **O controle do valor aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1998.

_____. **Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

STAHL, Sidney. Tributação da Operação *Back to Back*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto. **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2013, p. 269-281.

STF. **Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp/>>. Acesso em 24 jun.2016.

STJ. **Jurisprudência**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 24 jun.2016.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. A natureza jurídica dos direitos *antidumping*. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, RT, v. 5, n. 18, jan./mar. 1997, p. 238-249.

_____. Tratados de Dupla Tributação – Interpretação. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 47-71.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MAGALHÃES, José Carlos de. Fontes do Direito do Comércio Internacional: a *Lex Mercatoria*. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Direito do Comércio Internacional: Aspectos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: LEX, 2014, p. 83-92.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria Pluriversalista do Direito Internacional**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

THORSTENSEN, Vera. Os Acordos Regionais e as Regras da OMC. *In*: AMARAL JÚNIOR; Alberto do (coord.). **OMC e o Comércio Internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2002, p. 161-204.

_____. **Organização Mundial do Comércio: As regras do Comércio Internacional e a Nova Rodada de Negociações Multilaterais**. São Paulo: Aduaneiras, 2009.

THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana. **O Sistema de Solução de Controvérsias da OMC: uma primeira leitura**. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: RT, 1997.

_____. Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma Visão Jurídica da Questão. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito tributário internacional aplicado**. V. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 92-108.

_____. Aplicação dos Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária no Direito Brasileiro. *In*: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 141-174.

_____. Base de Cálculo do Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 224-257.

_____. Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008, p. 197-244.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRÉMEAU, Henri; BERR, Claude J. **Le Droit Douanier Communautaire et national**. 7. ed. Paris: Economica, 2006.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro da Integração no Mercosul. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. V. 5. Curitiba: Juruá, 2005, p. 382-403.

_____. A influência e a aplicação dos tratados internacionais sobre temas aduaneiros. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. V. 8. Curitiba: Juruá, 2006, p. 318-329.

_____. Os regimes aduaneiros brasileiros e a Convenção de Kyoto Revisada. *In*: MENEZES, Wagner (coord.). **Estudos de Direito Internacional**. V. 11. Curitiba: Juruá, 2007, p. 362-377.

_____. Direito Internacional e Soberania sob as Perspectivas de Kelsen e Campagnolo. *In*: KOZICKI, Katya (coord.). **Teoria Jurídica no Século XXI: Reflexões Críticas**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 181-197.

_____. **Atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro**. 280f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2008.

_____. Direito Aduaneiro e Direito Tributário - Distinções Básicas. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008, p. 11-55.

_____. A atuação estatal no comércio exterior por meio de restrições. *In*: **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Errepar, 2009, p. 401-417.

_____. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. *In*: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

_____. Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro. *In*: BRITTO, Demeas; CASEIRO, Marcos Paulo (coord.). **Direito Tributário Internacional: Teoria e Prática**. São Paulo: RT, 2015, p. 363-403.

_____. Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez da Internacionalização. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 11-60.

TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008.

_____. **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015.

TREVISAN, Rosaldo; ANTUNES, Eloísa Maieski; SENHORAS, Elói Martins. Dinâmica Fronteiriça no arco norte brasileiro no contexto das Áreas de Livre Comércio. *In*: **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012, p. 39-63.

_____. Dinâmica Fronteiriça no arco sul brasileiro no contexto do Regime de Tributação Unificada. *In*: **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 12, dez. 2012, p. 65-86.

TREVISAN, Rosaldo; MEIRA, Liziane Angelotti. Convenção de Istambul sobre Admissão Temporária: sua aplicação no Brasil. **Revista do Mestrado em Direito – UCB**, v.6, n. 1, jan./jun. 2012, p. 22-46.

_____. “Neoconstitucionalismo”, Democracia, Soberania e Integração. **Revista Tributária das Américas**. São Paulo, Thomson Reuters-RT, ano 4, v. 8, jul-dez. 2013, p. 59-80.

_____. Reflexões sobre o Código Aduaneiro do MERCOSUL. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 261-295.

TREVISAN, Rosaldo; MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A Linha Azul no Brasil: diagnóstico e desafios. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, Escola de Administração Fazendária, n. 13, dez. 2013, p. 37-68.

TREVISAN, Rosaldo; MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; SÁ PORTO, Paulo Costacurta de. *An applied case of Customs compliance and Trade Facilitation in Brazil: ‘Blue Line’ – Diagnosis and Challenges*, **Customs Scientific Journal – Europe**, v. 5, n. 1, 2015, p. 47-58. Disponível em: <<http://ccjournals.eu/ojs/index.php/customs/article/view/500/517>>. Acesso em 24 jun.2016.

TREVISAN NETO, Antenori. **Aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira no Brasil**. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

TRF – 4ª Região. **Jurisprudência**. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php>>. Acesso em 24 jun.2016.

TRIEPEL, Carl Heinrich. **Völkerrecht und Landersrecht**. Disponível em: <<https://archive.org/stream/vlkerrechtundla00triegoog>>, acesso em: 01 jul. 2016.

TWINNING, William. *Implications of ‘Globalisation’ for Law as a Discipline*. In: HALPIN, Andrew; ROEBEN, Volker (org.). **Theorising the Global Legal Order**. Portland: Hart, 2009, p. 39-59.

UCKMAR, Antonio. *Tributos aduaneros y subsidios en la OMC*. In: UCKMAR, Antonio, ALTAMIRANO, Alejandro C.; TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). **Impuestos sobre el comercio internacional**. Buenos Aires: Ábaco, 2003, p. 325-349.

UCKMAR, Victor. *Tratados internacionales en matéria tributaria*. Tradução: José María Aicega. In: AMATUCCI, Andrea (dir.). **Tratado de Derecho Tributario**. Bogotá: Temis, 2001, p. 735- 763.

UCKMAR, Victor. **Curso de Derecho Tributario Internacional**. T. II. Bogotá: Temis, 2003.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as Operações de Importação de Produtos Industrializados Realizadas por Pessoas Físicas. In: TREVISAN, Rosaldo. **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 297-342.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; SERBENA, Cesar Antonio; e DA COSTA, Newton C.A. A Lógica Hodierna e a Ciência do Direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 187-247.

VARANDA, Aquiles Augusto. **A disciplina do ‘dumping’ do Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio: tipificação de um delito num tratado internacional?** Tese de doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1987. 180 p.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Tratados Internacionais na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Tratados internacionais na ordem jurídica brasileira**. São Paulo: Lex: Aduaneiras, 2005, p. 11-30.

VENTURA, Deisy de Freitas Lima. **As assimetrias entre o Mercosul e a União Européia: os desafios de uma associação inter-regional**. Barueri: Manole, 2003.

VICENTE, Horacio Oscar. *Trabajos del Comité Técnico de Valoración en Aduana en torno a la expresión “se venden para su exportación al país de importación”*. In: **AAEF-Segundas Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero**. Buenos Aires: Errepar, 2009, p. 273-288.

VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo; VIDAL ALBARRACÍN Héctor G.; SLUMAN, Juan M. **La responsabilidad del despachante de aduana**. Buenos Aires: *Guía Práctica*, 2009.

VIDAL ALBARRACÍN, Héctor G. **Delitos Aduaneros**. 3. ed. Buenos Aires: Mave, 2010.

VIDAL ALBARRACIN, Héctor G; ALSINA, Mario A.; BARREIRA, Enrique C.; BASALDUA, Ricardo Xavier; COTTER MOINE, Juan Patricio. **Código Aduanero – Comentarios – Antecedentes – Concordancias (arts. 1º a 129)**. T. I. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1984.

VIDAL ALBARRACÍN Héctor G.; VIDAL ALBARRACÍN, Guillermo; SLUMAN, Juan M. **La responsabilidad del despachante de aduana**. Buenos Aires: *Guía Práctica*, 2009.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. 282f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

_____. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Porto Alegre, Síntese, n. 33, 2000, p. 53-64.

_____. República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, v. 36, 2001, p. 147-161. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1788>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: a Emenda Pior do que o Soneto. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 685-714.

_____. E, Afinal, a Constituição Cria Tributos!, In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

_____. Prefácio: O Direito de Crédito do Contribuinte: Excelências e Excescências. In: CASSULI, Célia Gascho. **O Direito de Crédito do Contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006, p. XI-XXVI.

_____. IPI x ICMS e ISS: Conflitos de Competência ou Sedução das Aparências?. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). **Tributação do Setor Industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 51-101.

VILLEY, Michel. **Filosofia do direito: definições e fins do direito: os meios do direito**. Tradução: Márcia Valéria Martinez de Aguiar. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

VINER, Jacob. **Dumping: a problem in international trade**. Chicago: University of Chicago, 1923.

VIVES, Maria Luisa. **Las zonas francas. Aspectos jurídicos, tributários, aduaneros, comerciales, operativos**. Buenos Aires: Errepar, 2000.

VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira**. São Paulo: Fiscosoft/RT, 2014.

_____. **Relações entre Valoração Aduaneira e Preços de Transferência**. São Paulo: Fiscosoft/RT, 2014.

_____. A Integração entre Valoração Aduaneira e Preços de Transferência sob a Perspectiva Institucional e Documental: a Experiência Internacional e as Perspectivas Brasileiras. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015, p. 139-161.

WERNECK, Paulo. **Comércio Exterior e Despacho Aduaneiro**. Curitiba: Juruá, 1997.

_____. **Impostos de Importação, de Exportação & outros Gravames Aduaneiros**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

WITKER, Jorge. **Las Reglas de Origen en el Comercio Internacional Contemporáneo**. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

WOLFFGANG, Hans-Michael; KAFEERO, Edward. *Legal thoughts on how to merge trade facilitation and safety & security*. **World Customs Journal**, v. 8, n. 1, mar. 2014, p. 3-16.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

YOUNES, Ruth Yamile Salcedo (coord.). **Modelo de Código Tributario para América Latina – Tendencias Actuales de Tributación**. Bogotá: Universidad del Rosario, 2010.

ZOLEZZI, Daniel. **Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)**. Buenos Aires: La Ley, 2003.

_____. *El control de la Valoración en Aduana conforme al Acuerdo del GATT*. In: ROHDE PONCE, Andrés (coord.). **Memorias 7ª y 8ª Reunión Mundial de Derecho Aduanero**. México, 2013, p. 451-463.

ZUNINO, Gustavo. *Los Derechos Antidumping*. In: COTTER, Juan Patricio (coord.). **Estudios de Derecho Aduanero – Homenaje al Dr. Juan Patricio Cotter Moine**. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007, p. 75-112.

DICIONÁRIOS E GLOSSÁRIOS

ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS. **Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa**. 5. ed., 2009, disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

BAALBAKI, Munir. **Al-Mawrid**. 11. ed. Beirute: Malayin, 2007.

BLUTEAU, Raphael. **Vocabulario Portuguez & Latino** (1728). V. 1. Disponível em: <www.brasiliana.usp.br/pt-br>. Acesso em: 24 jun. 2016.

HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

_____. **Dicionário Houaiss – Sinônimos e antônimos**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

MICHAELIS: **moderno dicionário inglês-português, português-inglês**. 2. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2006.

OMA. **Glossaire des Termes Douaniers Internationaux**. Disponível em: <http://wcoomdpublishings.org/downloadable/download/sample/sample_id/152/>. Acesso em: 24 jun. 2016.

_____. **Glossary of International Customs Terms**. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/resources/~media/949B39871CE147BAB2667EC6758F29C8.ashx>>. Acesso em: 24 jun. 2016.

OMC. **Glossário da OMC**. Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/glossary_e/glossary_e.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

PINTO, Luiz Maria da Silva. **Diccionario da Lingua Brasileira** (1832). Disponível em: <www.brasiliana.usp.br/pt-br>. Acesso em: 24 jun. 2016.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la lengua Española – Edición del Tricentenario**. Disponível em: <<http://dle.rae.es/?id=EGMv5mz>>. Acesso em: 03 jul. 2016.

SILVA, Antonio de Moraes. **Diccionario da língua portuguesa** (1789). V. 1. Disponível em: <www.brasiliana.usp.br/pt-br>. Acesso em: 24 jun. 2016.

DOCUMENTOS – GATT, ORGANIZAÇÕES E PAÍSES ESTRANGEIROS

ARGENTINA. **Constitución de la Nación Argentina: Publicación del Bicentenario**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.csjn.gov.ar/Constitucion-de-la-Nacion-Argentina-Publicacion-del-Bicent.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

BÉLGICA. Diplomacia. **Lista de signatários da Convenção sobre nomenclatura (1950)**. Disponível em: <http://diplomatie.belgium.be/nl/binaries/II-4-1950_tcm314-79796.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2016.

CIAT, ***Modelo de Código Tributario del CIAT: un Enfoque Basado en la Experiencia Iberoamericana***. Panamá: CIAT/BID/GIZ, 2015.

ESTADOS UNIDOS. **História da Representação Especial do Comércio**. Disponível em: <<https://ustr.gov/about-us/history>>. Acesso em: 27 jun. 2016

_____. **“Trade Expansion Act”/1962**. Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-76/pdf/STATUTE-76-Pg872.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

FRANÇA. **Constituição**. Disponível em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/constitution/constitution.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2016.

GATT/OMC. **Abertura da Rodada Uruguai – discurso do Diretor-Geral do GATT, Arthur Dunkel**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNCMIN86/5.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Agenda da conferência de Londres, em 1946**. Disponível em: <https://docs.wto.org/gattdocs/q/1946_50.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Ata da I Reunião do Comitê para Comércio e Desenvolvimento – 09 e 10/02/1965**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/COMTD/4.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Ata Final de Marrakesh – idiomas autênticos**. Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/03-fa_e.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Ata Final de Marrakesh – versão oficial em língua portuguesa**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Atividades do GATT em 1977**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1214.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Atividades dos Grupos de Trabalho – Rodada Kennedy**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/874.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Carta de Havana**. Disponível em: <https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/havana_s.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **“Códigos” da Rodada Tóquio**. Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/prewto_legal_e.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Comunicado conjunto EUA-CE/1992**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNC/W103.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Comunicado de Conclusão da Conferência sobre Tarifas” – Rodada Dillon**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/703.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Conclusão da Quarta Conferência Tarifária do GATT**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/291.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Conferência de Torquay Concluída: Assinatura da Ata Final**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/PRESSRELEASE/TORQUAY27.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Decisão do GATT sobre “waiver” da Austrália/1965**. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2627.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Decisão do GATT sobre “waiver” para o SGP.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L3799/3545.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Declaração do encontro ministerial de lançamento da Rodada Tóquio.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/MIN73/1.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Declaração Ministerial de 20/09/1986.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNCMIN86/MINDEC.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Declaração Ministerial de Nairobi.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/nairobipackage_e.htm>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. **Declaração para implementação “de facto” das provisões do protocolo de Emenda – Parte IV do GATT.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2356.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Discurso de Roberto Azevêdo, proferido em 26/09/2014.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/news_e/spra_e/spra32_e.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Documento de abertura das negociações da Rodada Annecy.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATTN1/A1.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Documento sobre avanços nas negociações sobre a Parte IV do GATT/1966.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2680.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **DS 267 – Algodão (EUA x Brasil).** Disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds267_e.htm>, acesso em: 01 jul. 2016.

_____. **“Dunkel draft”.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNCWFA.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Encerramento da Rodada Kennedy – discurso do Diretor-Geral do GATT, Sir Eric Wyndham-White em 1967.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/993.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Entendendo a OMC.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/whatis_e.htm>, e em: <https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Entrada em vigor da Parte IV do GATT.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/962.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **GATT comemora trigésimo aniversário.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1198.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Informação oficial – Rodada Genebra/1956.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/TN56/INF5.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Informe – conferência ministerial “mid-term” – Canadá/1988.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/NUR/023.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Informe “Haberler” – explicação.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/394.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Linhas Mestras – Comitê de Negociações Comerciais – abril/1989.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNC/11.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Lista de negociações da Rodada Annecy.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/PRESSRELEASE/ANNECY72.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Lista de ratificações – TFA.** Disponível em: <<http://www.tfafacility.org/ratifications>>. Acesso em: 06 ago. 2016.

_____. **Lista de “waiver” concedidos – 1948 1966/GATT.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/INT/66-548.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Minuta da Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/UR/TNC/W35.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Minuta de reunião do Comitê para Comércio e Desenvolvimento/1965.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/docs/q/GG/GATT/916.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Minuta de “waiver” para o SGP.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/853.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **O Acordo Geral de Tarifas e Comércio – o que o GATT é e o que já fez.** 9. ed. Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/MGT/60-19.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **O Futuro do Comércio Mundial – palestra do Diretor Geral do GATT, Olivier Long, em 1977.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1199.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **O papel do GATT em Relação a Comércio e Desenvolvimento.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2171.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Organograma.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org2_e.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Pedido de “waiver” da Austrália/1965.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L2799/2443.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Rascunho da Parte IV do GATT, destinada a “Comércio e Desenvolvimento”/1963.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/SPEC/63-316R1.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Relatório anual sobre o comércio internacional do GATT/1977.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/1203.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Resolução do Comitê de Negociação – Rodada Kennedy.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/TN64/27.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Resultados das negociações bilaterais conduzidas nas rodadas iniciais do GATT.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/docs_e/gattbilaterals_e/indexbyround_e.htm>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Resultados das Negociações Tarifárias de Annecy.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/PRESSRELEASE/ANNECY71.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Resultados da Rodada Kennedy.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/GATT/992.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Rodada Tóquio – “status” das negociações em 13/07/1978.** Disponível em: <<https://docs.wto.org/gattdocs/q/TR/MTNINF/33.PDF>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Solução de Controvérsias/OMC – casos.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm>. Acesso em: 03 jul. 2016.

_____. **Solução de Controvérsias/OMC – índice analítico.** Disponível em: <https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index>. Acesso em: 03 jul. 2016.

G-77. **Declaração Conjunta – Argélia.** Disponível em: <<http://www.g77.org/doc/Joint%20Declaration.html>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

ICC. **História dos INCOTERMS®.** Disponível em: <<http://www.iccwbo.org/products-and-services/trade-facilitation/incoterms-2010/history-of-the-incoterms-rules/>>. Acesso em: 03 jul. 2016.

MERCOSUL. **Saiba mais sobre o MERCOSUL.** Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/index.php/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

OEA. **Convenção de Havana sobre Direito dos Tratados – Partes Contratantes.** Disponível em: <www.oas.org/juridico/spanish/firmas/a-28.html>. Acesso em: 01 jul. 2016.

OMA. **CTVA – lista de Opiniões Consultivas, Comentários, Notas Explicativas e Estudos de Caso.** Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions_of_the_wto_committee_on_customs_valuation.aspx>. Acesso em: 03 jul. 2016.

_____. **“Pacote SAFE”/“SAFE Package”.** Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/safe_package.aspx>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Relação completa de acordos e partes contratantes.** Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **WCO – Notícias: Encontro entre o Secretário-Geral da OMA e o Diretor-Geral da OMC.** Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2014/january/wco-and-wto-leaders-meet-in-geneva.aspx>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

ONU. **Países que ratificaram a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.** Disponível em: <https://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TRATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter+23&Temp=mtdsg3&lang=en>. Acesso em: 01 jul. 2016.

_____. **Países signatários da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.** Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-76/pdf/STATUTE-76-Pg872.pdf>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

PARAGUAI. **Constitución Nacional de la República del Paraguay.** Disponível em: <http://www.gacetaoficial.gov.py/datos/cons_es.pdf>, acesso em: 01 jul. 2016.

UNCITRAL. **Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias (CISG) – Partes Contratantes.** Disponível em: <http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/sale_goods/1980CISG_status.html>. Acesso em: 03 jul. 2016.

UNCTAD. **Acordo SGPC/G-77.** Disponível em: <http://unctad.org/en/Docs/ditcmisc57_en.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Ata Final da I UNCTAD.** Disponível em: <http://unctad.org/en/Docs/econf46d141vol1_en.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

_____. **Conferências da UNCTAD.** Disponível em: <<http://unctad.org/en/Pages/Meetings/UNCTAD-Conferences.aspx>>. Acesso em: 05 ago. 2016.

_____. **Resultados da II UNCTAD.** Disponível em: <http://unctad.org/en/Docs/td97vol1_en.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

UN-ECOSOC. **Documentos de trabalho 1946/1947.** Disponível em: <http://www.un.org/en/ecosoc/docs/resdec1946_2000.asp>. Acesso em: 27 jun. 2016.

SÍTIOS “WEB” COM CÓDIGOS ADUANEIROS ESTRANGEIROS

Código Aduaneiro da Argentina – em espanhol: <http://www.aduanaargentina.com/leyes/ca.php>

Código Aduaneiro da União Europeia (CAU) – em português: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:269:0001:0101:PT:PDF>

Código Aduaneiro do MERCOSUL de 1994 (CAM/1994) – em português: <http://www.mercosur.int/innovaportal/v/2620/2/innova.front/decisiones-1994>

Código Aduaneiro do MERCOSUL de 2010 (CAM/2010) – em português: http://www.mercosur.int/innovaportal/file/2364/1/dec_027-2010_pt_cam.pdf

Código Aduaneiro Europeu (CAE) – em português: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992R2913:PT:HTML>

Código Aduaneiro Europeu Modernizado (CAEM) – em português: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32008R0450:PT:NOT>

Código Aduaneiro Uniforme Centro-Americano I (CAUCA I) – em espanhol: [http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/\(\\$All\)/4C52EC18CD2BB95606257274005BBF58?OpenDocument](http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/($All)/4C52EC18CD2BB95606257274005BBF58?OpenDocument)

Código Aduaneiro Uniforme Centro-Americano II (CAUCA II) – em espanhol: http://www.icap.ac.cr/files/subsistemas/Sectores/Protocolo_modif_Cod_Aduanero_C_A_CAUCA_II_y_su_reglam.pdf

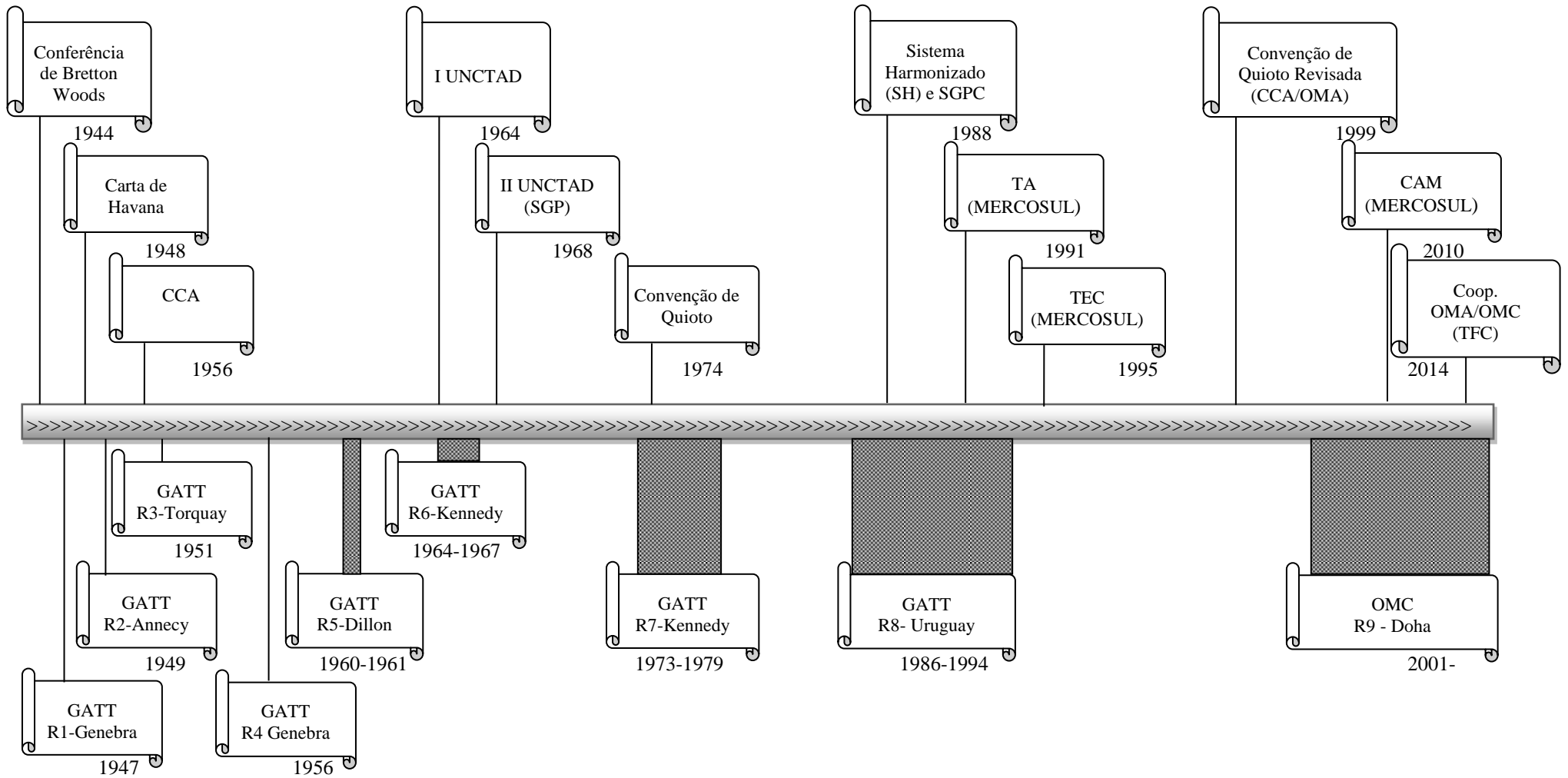
Código Aduaneiro Uniforme Centro-Americano III (CAUCA III) – em espanhol:
<http://www.sice.oas.org/Trade/sica/PDF/CAUCAIII00.pdf>

Código Aduaneiro Uniforme Centro-Americano IV (CAUCA IV) – em espanhol:
<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/30-legislacion-normativa-aduanera/7867-cauca-iv-y-su-reglamento.html>

Estatuto Aduaneiro da Colômbia – em espanhol:
<http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/pages/Estatuto%20Aduanero?OpenDocument>

Lei Aduaneira do México (atualizada até 2015) – em espanhol:
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/leyes_2015.aspx

APÊNDICE I - LINHA DO TEMPO/DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL



APÊNDICE II - APLICAÇÃO DO DIREITO ADUANEIRO INTERNACIONAL NOS PAÍSES

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Afganistão | (2016) | 2004 | - | - | 2016 | http://mof.gov.af/en/page/421 |
| África do Sul | 1995 (1948) | 1964 | 1987 | 2004 (0) | - | http://www.sars.gov.za |
| Albânia | 2000 | 1992 | 2012 | 2013 (0) | 2016 | http://www.dogana.gov.al/en |
| Alemanha | 1995 (1951) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | https://www.zoll.de/DE/Home/home_node.html |
| Andorra | observ. | 1998 | 2006 | - | - | http://www.duana.ad/ |
| Angola | 1996 (1994) | 1990 | 2011 | - | - | http://www.agt.minfin.gv.ao/portalat/faces/alfandega |
| Antígua e Barbuda | 1995 (1987) | - | - | - | - | http://www.ab.gov.ag/detail_page.php?page=13 |
| Arábia Saudita | 2005 | 1973 | 1988 | 2011 (2) | 2016 | http://www.customs.gov.sa/sites/sc/en/aboutsc/ |
| Argélia | observ. | 1966 | 1991 | 1999 (24) | - | não localizado |
| Argentina | 1995 (1967) | 1968 | 1994 | 2015 (0) | - | http://www.afip.gob.ar |
| Armênia | 2003 | 1992 | 2009 | 2013 (0) | - | não localizado |
| Austrália | 1995 (1948) | 1961 | 1987 | 2000 (18) | 2015 | https://www.border.gov.au/ |
| Áustria | 1995 (1951) | 1953 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | https://english.bmf.gv.at/customs/Customs.html |
| Azerbaijão | observ. | 1992 | 2000 | 2006 (25) | - | http://www.customs.gov.az/en |
| Bahamas | observ. | 1974 | 2011 | - | - | http://www.bahamas.gov.bs/customs |
| Bahrein | 1995 (1993) | 2001 | 2001 | 2012 (2) | - | http://www.bahraincustoms.gov.bh/ |
| Bangladesh | 1995 (1972) | 1978 | 1987 | 2012 (0) | - | http://www.customs.gov.bd/index.jsf |
| Barbados | 1995 (1967) | 1999 | - | - | - | http://www.customs.gov.bb/ |
| Belarus | observ. | 1993 | 1998 | 2011 (13) | - | http://www.belarus.by/en/travel/customs-regulations |
| Bélgica | 1995 (1948) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://fiscus.fgov.be/interfdanl/nl/site/customs_english.htm |
| Belize | 1995 (1983) | 2008 | - | - | 2015 | http://www.customs.gov.bz/ |
| Benin | 1996 (1963) | 1998 | 2006 | - | - | não localizado |
| Bolívia | 1995 (1990) | 1997 | 2004 | - | - | http://www.aduana.gob.bo/aduana7/ |
| Bósnia e Herzegovina | observ. | 2008 | 2012 | - | - | não localizado |
| Botswana | 1995 (1987) | 1978 | 1987 | 2006 (0) | 2015 | não localizado |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|--------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Brasil | 1995 (1948) | 1981 | 1988 | - | 2016 | http://idg.receita.fazenda.gov.br/ |
| Brunei Darussalam | 1995 (1993) | 1996 | 2014 | - | 2015 | http://www.mof.gov.bn/index.php/about-royal-customs-a-excise-dept |
| Bulgária | 1996 | 1973 | 1990 | 2004 (0) | 2015 | http://www.customs.bg/en |
| Burkina Faso | 1995 (1963) | 1966 | 1990 | - | - | http://www.douanes.bf/index.php/en/ |
| Burundi | 1995 (1965) | 1964 | - | - | - | não localizado |
| Butão | observ. | 2002 | 2006 | 2014 (0) | - | http://www.drc.gov.bt/drc/ |
| Cabo Verde | 2008 | 1992 | 2008 | 2013 (0) | - | www.alfandegas.cv |
| Camarões | 1995 (1963) | 1965 | 1988 | 2014 (25) | - | http://www.douanescustoms-cm.net/ |
| Camboja | 2004 | 2001 | 2002 | 2014 (3) | 2016 | http://www.customs.gov.kh/en_gb/ |
| Canadá | 1995 (1948) | 1971 | 1987 | 2000 (15) | - | http://www.cbsa-asfc.gc.ca/menu-eng.html |
| Cazaquistão | 2015 | 1992 | 2004 | 2009 (21) | 2016 | http://e.customs.kz/wps/portal/customs/ |
| Chade | 1996 (1963) | 2005 | 1990 | - | - | não localizado |
| Chile | 1995 (1949) | 1966 | 2005 | - | - | https://www.aduana.cl/aduana |
| China | 2001 | 1983 | 1992 | 2000 (2) | 2015 | http://english.customs.gov.cn |
| Chipre | 1995 (1963) | 1967 | 1994 | 2004 (0) | 2015 | http://www.mof.gov.cy/mof/customs |
| Colômbia | 1995 (1981) | 1993 | 2002 | - | - | http://www.dian.gov.co |
| Comores | observ. | 1993 | 2013 | - | - | não localizado |
| Congo | 1997 (1963) | 1975 | 2007 | - | - | não localizado |
| Congo (Rep. D.) | 1997 | 1972 | 1987 | 2000 (0) | - | não localizado |
| Coreia (Rep.) | 1995 (1967) | 1968 | 1987 | 2003 (14) | 2015 | http://www.customs.go.kr/kcshome/site/index.do?layoutSiteId=english |
| Coreia (Rep. D.) | - | - | - | - | - | não localizado |
| Costa do Marfim | 1995 (1963) | 1963 | 1990 | 2013 (25) | 2015 | http://www.douanes.ci/ |
| Costa Rica | 1995 (1990) | 2001 | 2012 | - | - | http://www.hacienda.go.cr/contenido/284-servicio-nacional-de-aduanas |
| Croácia | 2000 | 1993 | 1994 | 2005 (0) | 2015 | http://www.mfin.hr/en/customs-administration |
| Cuba | 1995 (1948) | 1988 | 1995 | 2009 (0) | - | http://www.aduana.co.cu/ |
| Dinamarca | 1995 (1950) | 1951 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.skat.dk/ |
| Djibuti | 1995 (1994) | 2008 | 2015 | - | - | não localizado |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Dominica | 1995 (1993) | - | - | - | - | http://customs.gov.dm/ |
| Egito | 1995 (1970) | 1956 | 1999 | 2008 (25) | - | http://www.customs.gov.eg/ |
| El Salvador | 1995 (1991) | 2005 | - | - | 2016 | http://www.mh.gob.sv/portal/page/portal/PMH/Institucion/Aduana |
| Emirados Árabes Unidos | 1996 (1994) | 1979 | 2002 | 2010 (2) | 2016 | https://www.fca.gov.ae/en/uae-customs/pages/customsinuae.aspx |
| Equador | 1996 | 1997 | 2008 | - | - | http://www.aduana.gob.ec/ |
| Eritreia | - | 1995 | 2003 | - | - | não localizado |
| Eslováquia | 1995 (1993) | 1993 | 1993 | 2002 (0) | 2015 | http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=321 |
| Eslovênia | 1996 (1994) | 1992 | 1992 | 2004 (0) | 2015 | http://www.fu.gov.si/en/customs/ |
| Espanha | 1995 (1963) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas_e_Impuestos_Especiales |
| Estados Unidos da América | 1995 (1948) | 1970 | 1988 | 2005 (18) | 2015 | https://www.cbp.gov/ |
| Estônia | 1999 | 1992 | 1993 | 2006 (0) | 2015 | http://www.fin.ee/ |
| Etiópia | observ. | 1973 | 1995 | - | - | http://www.erca.gov.et/ |
| Fiji | 1996 (1993) | 1997 | 1997 | 2010 (0) | - | http://www.frca.org.fj/ |
| Filipinas | 1995 (1979) | 1980 | 2001 | 2010 (25) | - | http://customs.gov.ph/ |
| Finlândia | 1995 (1950) | 1961 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.tulli.fi/en/ |
| França | 1995 (1948) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.douane.gouv.fr/ |
| Gabão | 1995 (1963) | 1965 | 2000 | 2012 (25) | - | http://www.douanes.ga/ |
| Gâmbia | 1996 (1965) | 1987 | - | - | - | não localizado |
| Gana | 1995 (1957) | 1968 | 2007 | - | - | não localizado |
| Georgia | 2000 | 1993 | 2009 | - | 2016 | http://www.rs.ge/en/5482 |
| Granada | 1996 (1994) | - | - | - | 2015 | http://grenadacustoms.com/index.php/en/ |
| Grécia | 1995 (1950) | 1951 | 1988 | 2004 (0) | 2015 | http://www.mfa.gr/en/citizen-services/administrative-affairs/customs.html |
| Guatemala | 1995 (1991) | 1985 | 2014 | - | - | http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas.html |
| Guiana | 1995 (1966) | 1976 | - | - | 2015 | http://www.gra.gov.gy/ |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|-------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Guiné | 1995 (1994) | 1991 | 1997 | - | - | http://www.douanesguinee.gov.gn/ |
| Guiné Bissau | 1995 (1994) | 2010 | 2013 | - | - | não localizado |
| Guiné Equatorial | observ. | - | - | - | - | não localizado |
| Haiti | 1996 (1950) | 1958 | 2000 | - | - | não localizado |
| Holanda | 1995 (1948) | 1953 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontent/belastingdienst/customs/ |
| Honduras | 1995 (1994) | 2005 | - | - | 2016 | http://www.dei.gob.hn/ |
| Hungria | 1995 (1973) | 1968 | 1990 | 2004 (0) | 2015 | http://en.nav.gov.hu/ |
| Iêmen | 2014 | 1993 | 2002 | 2013 (2) | - | http://www.customs.gov.ye/ |
| Ilhas Marshall | - | - | - | - | - | |
| Ilhas Salomão | 1996 (1994) | - | - | - | - | http://www.mof.gov.sb/Customs.aspx |
| Índia | 1995 (1948) | 1971 | 1986 | 2005 (0) | 2016 | http://www.cbec.gov.in/ |
| Indonésia | 1995 (1950) | 1957 | 1993 | 2014 (0) | - | http://www.beacukai.go.id/websitenew/index.html |
| Irã | observ. | 1959 | 1995 | 2011 (0) | - | http://www.irica.gov.ir/ |
| Iraque | observ. | 1990 | - | - | - | http://www.customs.mof.gov.iq/ |
| Irlanda | 1995 (1967) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.revenue.ie/en/customs/ |
| Islândia | 1995 (1968) | 1971 | 1987 | 2015 (0) | - | https://www.tollur.is/english/ |
| Israel | 1995 (1962) | 1958 | 1987 | - | - | http://ozar.mof.gov.il/ita2013/eng/mainpage.htm |
| Itália | 1995 (1950) | 1952 | 1989 | 2004 (0) | 2015 | https://www.agenziadoganemonopoli.gov.it/portale/ |
| Jamaica | 1995 (1963) | 1963 | - | - | 2016 | http://www.jacustoms.gov.jm/ |
| Japão | 1995 (1955) | 1964 | 1987 | 2001 (13) | 2015 | http://www.customs.go.jp/english/ |
| Jordânia | 2000 | 1964 | 1985 | 2006 (7) | - | https://www.customs.gov.jo/english/default.shtm |
| Kiribati | - | - | - | - | - | http://www.mfed.gov.ki/our-work/customs-services |
| Kuwait | 1995 (1963) | 1993 | 2003 | - | - | http://www.customs.gov.kw/en/default.aspx |
| Laos | 2013 | 2007 | - | - | 2015 | http://laocustoms.laopdr.net/ |
| Lesoto | 1995 (1988) | 1978 | 1985 | 2000 (0) | 2016 | http://www.lra.org.ls/Customs.php |
| Letônia | 1999 | 1992 | 1996 | 2001 (0) | 2015 | não localizado |
| Líbano | observ. | 1960 | 1996 | - | - | http://www.customs.gov.lb/customs/ |
| Libéria | (2016) | 1975 | 2010 | - | - | http://www.mofrevenue.gov.lr |
| Líbia | observ. | 1983 | 1993 | - | - | http://www.customs.ly/ |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|---------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Liechtenstein | 1995 (1994) | - | - | - | 2015 | não localizado |
| Lituânia | 2001 | 1992 | 1994 | 2004 (0) | 2015 | http://www.cust.lt/web/guest/titulinis |
| Luxemburgo | 1995 (1948) | 1953 | 1988 | 2006 (0) | 2015 | http://www.do.etat.lu/ |
| Macedônia | 2003 | 1994 | 1995 | 2009 (0) | 2015 | http://www.customs.gov.mk/en/ |
| Madagascar | 1995 (1963) | 1964 | 1987 | 2007 (23) | 2016 | http://www.douanes.gov.mg/ |
| Malásia | 1995 (1957) | 1964 | 1987 | 2008 (2) | 2015 | http://www.customs.gov.my/en |
| Malawi | 1995 (1964) | 1966 | 1988 | 2013 (25) | - | http://www.mra.mw/ |
| Maldivas | 1995 (1983) | 1995 | 2000 | - | - | http://www.customs.gov.mv/ |
| Mali | 1995 (1993) | 1987 | 1994 | 2010 (0) | 2016 | não localizado |
| Malta | 1995 (1964) | 1968 | 1989 | 2010 (0) | 2015 | https://customs.gov.mt/ |
| Marrocos | 1995 (1987) | 1968 | 1992 | 2000 (0) | - | http://www.douane.gov.ma/web/guest |
| Maurício | 1995 (1970) | 1973 | 1985 | 2008 (19) | 2015 | http://www.mra.mu/index.php/contact-us/2-customs-excise |
| Mauritânia | 1995 (1963) | 1979 | 2001 | - | - | http://www.dgdmr.com/dgd/ |
| México | 1995 (1986) | 1988 | 1991 | - | 2016 | www.aduanas.sat.gob.mx |
| Mianmar (Rep.) | 1995 (1948) | 1991 | 1994 | - | 2015 | http://www.myanmarcustoms.gov.mm/ |
| Micronésia (Estados Fed.) | - | - | - | - | - | não localizado |
| Moçambique | 1995 (1992) | 1987 | 2012 | 2012 (0) | - | http://www.at.gov.mz |
| Moldávia | 2001 | 1994 | 2004 | - | 2016 | http://www.customs.gov.md/ |
| Mônaco | - | - | - | - | - | não localizado |
| Mongólia | 1997 | 1991 | 1991 | 2006 (0) | - | http://www.customs.gov.mn/en/ |
| Montenegro | 2012 | 2006 | 2007 | 2008 (0) | 2016 | http://www.upravacarina.gov.me/en/administration |
| Namíbia | 1995 (1992) | 1992 | 2004 | 2006 (0) | - | http://www.mof.gov.na/pt/customs-and-excise |
| Nauru | - | - | - | - | - | não localizado |
| Nepal | 2004 | 1986 | 2006 | - | - | http://www.customs.gov.np/en/ |
| Nicarágua | 1995 (1950) | 1988 | - | - | 2015 | https://www.dga.gob.ni/ |
| Níger | 1996 (1963) | 1981 | 1990 | 2015 (0) | 2015 | não localizado |
| Nigéria | 1995 (1960) | 1963 | 1988 | 2012 (25) | - | https://www.customs.gov.ng/ |
| Noruega | 1995 (1948) | 1951 | 1987 | 2007 (22) | 2015 | http://www.toll.no/en/ |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|--|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Nova Zelândia | 1995 (1948) | 1963 | 1987 | 2000 (18) | 2015 | http://www.customs.govt.nz/Pages/default.aspx |
| Omã | 2000 | 2000 | 2016 | 2015 (2) | - | https://www.customs.gov.om/portal/en/esw/ |
| Palau | - | - | - | - | - | http://palaugov.pw/executive-branch/ministries/finance/bureau-of-revenue-customs-taxation/ |
| Panamá | 1997 | 1996 | 1998 | - | 2015 | https://www.ana.gob.pa/ |
| Papua Nova Guiné | 1996 (1994) | 2002 | 2013 | 2014 (25) | - | http://www.customs.gov.pg/ |
| Paquistão | 1995 (1948) | 1955 | 1987 | 2004 (4) | 2015 | http://www.fbr.gov.pk |
| Paraguai | 1995 (1994) | 1969 | 2007 | - | 2016 | http://www.aduana.gov.py/ |
| Peru | 1995 (1951) | 1970 | 1998 | - | 2016 | http://www.sunat.gob.pe/aduanas.html |
| Polônia | 1995 (1967) | 1974 | 1995 | 2004 (0) | 2015 | http://www.granica.gov.pl/ |
| Portugal | 1995 (1962) | 1953 | 1987 | 2005 (0) | 2015 | http://www.portaldasfinancas.gov.pt |
| Quatar | 1996 (1994) | 1992 | 2004 | 2009 (2) | - | http://customs.gov.qa/eng/index.php |
| Quênia | 1995 (1964) | 1965 | 1988 | 2010 (0) | 2015 | http://www.revenue.go.ke/index.php/customs-services/about-customs |
| Quirguistão | 1998 | 2000 | 2007 | - | - | http://www.customs.gov.kg/ |
| Reino Unido (Grã Bretanha e Irlanda do Norte) | 1995 (1948) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs |
| República Centro Africana | 1995 (1963) | 1986 | 1998 | - | - | não localizado |
| República Checa | 1995 (1993) | 1993 | 1993 | 2001 (0) | 2015 | https://www.celnisprava.cz/en/Pages/default.aspx |
| República Dominicana | 1995 (1950) | 2004 | 2006 | 2012 (0) | - | http://www.aduanas.gob.do/ |
| Romênia | 1995 (1971) | 1969 | 1996 | 2011 (0) | 2015 | https://www.customs.ro/en.aspx |
| Ruanda | 1996 (1966) | 1964 | 1992 | 2011 (0) | - | http://www.rra.gov.rw |
| Rússia | 2012 | 1991 | 1996 | 2011 (0) | 2016 | http://eng.customs.ru/ |
| Samoa | 2012 | 2001 | - | - | 2016 | http://www.revenue.gov.ws/ |
| San Marino | - | - | - | - | - | não localizado |
| Santa Lúcia | 1995 (1993) | 2005 | - | - | 2015 | https://www.customs.gov.lc/ |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|--------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| São Cristóvão e Nevis | 1996 (1994) | - | - | - | 2016 | http://www.skncustoms.com/ |
| São Tomé e Príncipe | observ. | 2009 | 2013 | - | - | não localizado |
| São Vicente e Granadinas | 1995 (1993) | - | - | - | - | http://www.customs.gov.vc/ |
| Senegal | 1995 (1963) | 1976 | 1989 | 2006 (25) | - | http://www.douanes.sn/ |
| Serra Leoa | 1995 (1961) | 1975 | 2015 | 2015 (0) | - | http://nra.gov.sl/import-and-export/customs-duty |
| Sérvia | observ. | 2001 | 2002 | 2007 (0) | - | http://www.upravacarina.rs/en/Pages/default.aspx |
| Seychelles | 2015 | 2000 | - | - | 2016 | http://www.src.gov.sc/ |
| Singapura | 1995 (1973) | 1975 | 2005 | - | 2015 | http://www.customs.gov.sg/ |
| Síria | observ. | 1959 | 2007 | - | - | http://www.customs.gov.sy/ |
| Somália | - | 2012 | - | - | - | não localizado |
| Sri Lanka | 1995 (1948) | 1967 | 1988 | 2009 (0) | 2016 | http://www.customs.gov.lk/ |
| Suazilândia | 1995 (1993) | 1981 | 1985 | 2012 (0) | - | http://www.sra.org.sz/ |
| Sudão | observ. | 1960 | 1993 | 2009 (0) | - | http://asyw.customs.gov.sd/ |
| Sudão do Sul | - | 2012 | - | - | - | não localizado |
| Suécia | 1995 (1950) | 1952 | 1987 | 2004 (0) | 2015 | http://www.tullverket.se/en/ |
| Suíça | 1995 (1966) | 1952 | 1987 | 2004 (18) | 2015 | http://www.ezv.admin.ch/ |
| Suriname | 1995 (1978) | - | - | - | - | http://www.gov.sr/ministerie-van-financi%C3%ABn/directoraten/directoraat-belastingen.aspx |
| Tadjiquistão | 2013 | 1997 | 2005 | - | - | http://www.customs.tj/ |
| Tailândia | 1995 (1982) | 1972 | 1991 | 2015 (0) | 2015 | http://www.customs.go.th/ |
| Tanzânia | 1995 (1961) | 1964 | 2008 | - | - | http://www.tra.go.tz/ |
| Timor Leste | - | 2003 | - | - | - | não localizado |
| Togo | 1995 (1964) | 1990 | 1990 | 2014 (25) | 2015 | http://www.otr.tg/ |
| Tonga | 2007 | 2005 | - | - | - | http://www.revenue.gov.to/ |
| Trinidad e Tobago | 1995 (1962) | 1973 | - | - | 2015 | http://customs.gov.tt/ |
| Tunísia | 1995 (1990) | 1966 | 1987 | - | - | não localizado |
| Turcomenistão | - | 1993 | - | - | - | http://www.customs.gov.tm/tk |

| País (membros da ONU): | Membro da OMC (e do GATT) desde: | Membro do CCA (OMA) desde: | Signatário do SH desde: | Signatário da CQR desde (e An. Esp.): | Signatário do TFA desde | Sítio “web” da Aduana (ou do órgão no qual ela figura): |
|---------------------------|----------------------------------|----------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|
| Turquia | 1995 (1951) | 1951 | 1988 | 2006 (0) | 2016 | http://english.gtb.gov.tr/ |
| Tuvalu | - | - | - | - | - | não localizado |
| Ucrânia | 2008 | 1992 | 2002 | 2011 (25) | 2015 | http://sfs.gov.ua/en/ |
| Uganda | 1995 (1962) | 1964 | 1989 | 2001 (25) | - | https://www.ura.go.ug/ |
| Uruguai | 1995 (1953) | 1977 | 2011 | - | - | http://www.aduanas.gub.uy/ |
| Uzbequistão | observ. | 1992 | 1998 | - | - | http://old.customs.uz/en/ |
| Vanuatu | 2012 | 2009 | - | - | - | https://customsinlandrevenue.gov.vu/index.php/en/ |
| Venezuela | 1995 (1990) | 1996 | 1998 | - | - | http://www.aduanas.com.ve/ |
| Vietnã | 2007 | 1993 | 1998 | 2008 (0) | 2015 | http://www.customs.gov.vn/home.aspx?language=en-US |
| Zâmbia | 1995 (1982) | 1978 | 1986 | 2006 (0) | 2015 | https://www.zra.org.zm/ |
| Zimbabwe | 1995 (1948) | 1981 | 1986 | 2003 (25) | - | http://www.customsservices.co.zw/ |
| Total (193 países) | 164 | 180 | 154 | 103 | 90 | |

Fonte: Elaboração própria – atualizado até 07 jul. 2016.

Apêndice II – Legenda:

- An. Esp.: Anexo Específico;
- Estados Fed.: Estados Federados;
- observ.: observador;
- Rep.: República; e
- Rep. D.: República Democrática

Apêndice II – Observações:

- A OMA indica, ainda, como membros, o território britânico de Bermuda (desde 1990), Curaçao (desde 1988), Hong Kong/China (desde 1987), Macau/China (desde 1993) e Palestina (desde 2015), chegando a um total de 180 membros.
- A OMC indica, oficialmente, possuir 164 membros, acrescentando à lista aqui trazida Hong Kong/China (desde 1986), Macau/China (desde 1991), Taipei/China (desde 2002), União Europeia (desde 1995), e, como observador, a Santa Sé. Hong Kong ratificou o TFA ainda em 2014; Taipei, em 2015; e Macau, em 2016.
- A Convenção do SH foi assinada ainda por Burundi (estando no aguardo do processo de ratificação) e pela União Europeia.
- A CQR foi assinada ainda pela União Europeia, que não aderiu a nenhum Anexo Específico.